أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في خفض التكاليف و تقييم الأسعار في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية: **دراسة ميدانية**

إعداد

نايف محمد عبدالنبي الرحامنه

المشرف

الأستاذ الدكتور جبرائيل كحالة

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

جامعة العلوم التطبيقية الخاصة

عمادة البحث العلمي والدراسات العليا

عمان – الأردن

تشرين ثاني ٢٠١١

اتحاد الجامعات العربية

الجامعة الأردنية/ مركز إيداع الرسائل الجامعية

نموذج تفويض

أنا نايف محمد الرحامنه

أفوض جامعة العلوم التطبيقية الخاصة بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات أو المؤسسات أو الجهات أو الأشخاص عند الطلب.

التوقيع:

التاريخ: ٧/١٢/٢٠١١

Association of Arab Universities (AAU)

The University of Jordan

Theses Deposit Center

Authorization Form

I,m Nayef Mohammad Al-Rahamneh

Authorize the Applied Science Private University to supply copies of my dissertation to libraries or establishments or individual on request.

Signature:

Date 07/12/2011

بسم الله الرحمن الرحيم

جامعة العلوم التطبيقية الخاصة

عمادة البحث العلمي والدراسات العليا/ماجستير محاسبة

قرار لجنة المناقشة

اجتمعت اللجنة المكلفة بمناقشة رسالة الماجستير للطالب نايف محمد عبدالنبي الرحامنه بتاريخ 24 /2011/11 وكانت اللجنة مكونة من :

أ. د . جبرائيل كحالة مشرفاً ورئيساً .

أ. د. صالح العقدة عضواً .

د. سوزان عبد عضواً .

د. محمد رضوان حنان عضواً .

وبعد المداولة ، توصي اللجنة بالقرار التالي:

......منح الطالب درجة الماجستير في المحاسبة......................................

أعضاء اللجنة :

أ. د . جبرائيل كحالة	مشرفاً ورئيساً	التوقيع....................
أ. د. صالح العقدة	عضواً	التوقيع....................
د. سوزان عبد	عضواً	التوقيع....................
د. محمد رضوان حنان	عضواً	التوقيع....................

الإهداء

إلى من رضاها أغلى ماأملك .... إلى نبع الحنان الذي لاينضب

إلى رمز الحب والتضحية...أمي

إلى من أضاء لي شمعة على طريق العلم .... إلى من بذل فأعطى

وضحى فأوفى.. إلى روح والدي الطاهرة

إلى شريكة حياتي ، ونوارة قلبي .... زوجتي الغالية

إلى مهجة قلبي ، عمر ، نور ، شروق ، هبه...أبنائي

إلى سندي وعزوتي وفاءً واحتراماً...إخواني

إلى اللواتي يشاطرنني البسمة والدمعة...أخواتي

إلى كل من أجد له في أعماقي وداً صادقاً وصداقة حقيقيةً...............................أصدقائي

إلى كل من كان لي عوناً في مسيرة بحثي .... تقديراً واحتراماً

إليهم جميعاً أهدي ثمرة جهدي ....عرفاناً ووفاءً وتكريما

الشكر والتقدير

الحمد لله الذي أعانني على إنجاز هذه الرسالة ، والشكر لله دوماً على نعمه وعطائه ، وبعد:

لايسعني إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والامتنان ، وخالص التقدير والعرفان بالفضل الكبير لأستاذي الفاضل الدكتور جبرائيل كحالة ، الذي أشرف على هذه الرسالة ، ولما قدمه من توجيهات قيمة وسديدة كان لها الأثر الأكبر في إتمام هذه الرسالة ، والذي غمرني بفيض عطائه وجل عنايته واهتمامه وتوجيهاته منذ أن كانت الرسالة فكرة إلى أن أصبحت بحثاً وواقعاً .

وأتقدم بوافر الشكر والتقدير لأساتذتي أعضاء لجنة المناقشة الكرام لما منحوني من وقت لقراءة رسالتي المتواضعة وإثرائها بتوجيهاتهم وملاحظاتهم القيمة ، والشكر موصول إلى أعضاء هيئة التدريس في قسم المحاسبة في جامعة العلوم التطبيقية لما بذلوه من علم خالص أثناء مسيرتي الدراسية وإعداد مخطط الدراسة.

والشكر الدائم لزملائي وأصدقائي الذين وقفوا معي طوال مشوار دراستي وأثناء كتابة الرسالة ، كما وأشكر كل من تعاون معي وساهم بإخراج هذه الرسالة إلى حيز الوجود ، وأخيرا باقة ورد إلى كل من قدم لي نصيحة وساعدني ورعاني بعنايته ، والله ولي التوفيق .

الباحث

فهرس المحتويات

قائمة الأشكال		
الرقم	عنوان الشكل	الصفحة

قائمة الجداول		
الرقم	عنوان الجدول	الصفحة

قائمة الملاحق

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في ظل التطورات الاقتصادية والصناعية مع ازدياد المنافسة والتطور التكنولوجي السريع في البيئة الصناعية . كما وهدفت إلى بيان أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في تخفيض تكاليف المنتجات وتقييم أسعارها. وكذلك التعرف فيما إذا كانت هناك فروق جوهرية في مستوى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC تبعاً لاختلاف أسواق بيع المنتجات وعدد العاملين في الشركات وعدد منتجاتها .

اعتمدت الدراسة على استبانة قام الباحث بتصميمها واحتوت على سبعة وخمسون عبارة لقياس متغيرات الدراسة وأبعادها ، واعتمدت الدراسة الميدانية على خمسة فرضيات ، وتم استخدام برنامج الرزم الإحصائية (SPSS) لتحليل النتائج التي توصلت إليها الدراسة.

وأشارت نتائج الدراسة إلى وجود عدد من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المطبقة لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) وعددها (٢٣) شركة، و(١٧) شركة غير مطبقة لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) و(٦) شركات مازالت في مرحلة إعداد وتحليل النظام.

كما وأشارت النتائج إلى وجود تأثير لتطبيق هذا النظام في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في تخفيض تكاليف المنتجات وتقييم أسعار المنتجات ، كما وأظهرت النتائج عدم وجود فروق جوهرية في مستوى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة تبعاً لاختلاف أسواق بيع منتجات الشركة وعدد العاملين في الشركة وأن هناك فروق جوهرية في مستوى تطبيق النظام تبعاً لاختلاف عدد وتنوع المنتجات في الشركة حيث تبين تطبيق النظام في الشركات التي تنتج أعداد كبيرة ومتنوعة من المنتجات .

ولقد خلصت الدراسة إلى عدة توصيات منها ضرورة تطبيق وتبني نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ، إضافة إلى العمل على نشر مفهوم هذا النظام وأهميته من خلال الدورات التدريبية والمؤتمرات العلمية والندوات للعاملين في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية .

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

المبحث الأول: الإطار المنهجي للدراسة

١-١ المقدمة

١-٢ مشكلة الدراسة

١-٣ أهمية الدراسة

١-٤ أهداف الدراسة

١-٥ متغيرات الدراسة

١-٦ نموذج الدراسة

١-٧ فرضيات الدراسة

١-٨ منهجية الدراسة

١-٩ التعريفات الإجرائية

١-١٠ حدود الدراسة

١-١١ هيكل الدراسة

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

١-١٢ الدراسات السابقة ومايميز هذه الدراسة

المبحث الأول

الإطار المنهجي للدراسة

١-١ المقدمة

نتيجة النهضة الاقتصادية التي حدثت في العقدين الأخيرين، شهد الأردن ازدهاراً كبيراً طال كافة مجالات الحياة وقطاعاتها التنموية المختلفة ومنها القطاع الصناعي ، حيث ازداد عدد الشركات الصناعية المختلفة العاملة في المملكة حيث بلغ عدد الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية والمدرجة أسهمها في بورصة عمان للأوراق المالية (٧٧) شركة لغاية ٢٠١٠/١٢/٣١ .

ونظراً للتطور الذي طرأ على القطاع الصناعي فقد أدى ذلك إلى زيادة القوى التنافسية في هذا المجال ، الأمر الذي وضع إدارات الشركات أمام تحدٍ كبير للسيطرة على التكاليف ومراقبتها لتحسين نوعية المنتجات والخدمات التي تقدمها هذه الشركات ، وبالتالي إدارة مواردها الاقتصادية بشكل أكثر كفاءةً وفاعليةً ، لتحديد تكلفة المنتجات بشكل أكثر دقة والعمل على تخصيصها للتأكد من إن إيراداتها كافية لاستمرارها وبقائها في سوق المنافسة.

لقد طرأ العديد من التطورات والتغيرات على بيئة الشركات الصناعية المعاصرة التي فرضتها الظروف المحيطة بها ، بحيث لايمكن تجاهل آثارها على الشركة بشكل عام وعلى أنظمتها المحاسبية بشكل خاص وعلى وجه التحديد نظام محاسبة التكاليف . ونتيجة لهذه التطورات والتغيرات ارتفعت التكاليف غير المباشرة للمنتجات والخدمات ، الأمر الذي جعل إدارات الشركات تواجه مشكلة كبيرة في عملية تحميل تلك التكاليف غير المباشرة ومراقبتها والسيطرة عليها في ظل أنظمة التكاليف التقليدية ، الأمر الذي أدى إلى عدم قدرتها على توفير معلومات ملائمة وكافية عن التكاليف الحقيقية للمنتجات ، حيث تعتمد أنظمة التكاليف التقليدية في غالب الأحيان على أساس أحادي لتخصيص تلك التكاليف غير المباشرة كأساس عدد الوحدات المنتجة أو أساس عدد ساعات تشغيل الآلات ، وبالتالي الحصول على معلومات غير دقيقة عن التكاليف الحقيقية

للمنتجات أو الخدمات التي تقدمها الشركات ، مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات تسعيرية غير دقيقة وحساب خاطئ لربحية المنتج.

وبناءً على ذلك قدم الباحثان Cooper and Kaplan في عام ١٩٨٨ طريقة جديدة في التوزيع أطلقا عليها اسم " نظام التكاليف المبني على الأنشطة " Activity – Based Costing (ABC) حيث يقوم هذا النظام بالتركيز على الأنشطة باعتبارها مسببات التكلفة ، فيحدد النظام تكاليف كل نشاط ويخصصها على المنتجات أو الخدمات التي تقدمها الشركة تبعاً للأنشطة المستنفذة في تلك المنتجات أو الخدمات . وبناءً عليه يقدم النظام رقابة فعالة على هذه التكاليف ويقدم معلومات أكثر دقةً ووضوحاً عن تكاليف المنتجات أو الخدمات المقدمة من قبل هذه الشركات .

إن ازدياد التوجه نحو تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ناتج عن الكثير من المزايا والمنافع التي يحققها ، ولعل أبرزها توفير بيانات أكثر دقة وملاءمة لاتخاذ القرارات الإدارية ومنها التسعير واختيار مزيج المنتجات والعملاء الأفضل والأمثل ، وتحسين مقاييس الأداء وترشيد تكاليف الإنتاج ، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة القدرة التنافسية للشركة . لذا يرى الباحث أن تطبيق هذا النظام من قبل الشركات الصناعية الأردنية سيساهم في زيادة كفاءتها وقدرتها الإنتاجية والتنافسية ، ومن ثم زيادة فرص الاستخدام الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة . وعلى تلك الدرجة من الأهمية سيؤدي تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة إلى تخفيض تكاليف الوحدات المنتجة من خلال تحليل سلسلة القيمة والأنشطة ، وبالتالي العمل على استبعاد الأنشطة عديمة الفائدة ، والإبقاء على الأنشطة التي تضيف قيمة اقتصادية ، وتقييم أسعار المنتجات من خلال تمكين الشركات من تحديد مسببات التكلفة المناسبة.

١-٢ مشكلة الدراسة :

تعتبر البيانات المحاسبية أهم المصادر التي تحتاجها الإدارات في كافة الشركات كقاعدة بيانات تساعدها في زيادة كفاءتها في اتخاذ القرارات الإدارية والتخطيط ورقابة التكاليف. ونظراً للتطور التكنولوجي وزيادة حدة المنافسة في البيئة الصناعية الحديثة فإن الشركات الصناعية لابد وأن تواكب ذلك التطور، وحتى تتمكن من ذلك فإن هذه الشركات يجب أن تكون قاعدة بياناتها على درجة كبيرة من المصداقية والدقة تحاشياً ومنعاً لأي تضليل في البيانات والمعلومات.

وبما أن الشركات الصناعية المعتمدة على أنظمة التكاليف التقليدية لاحتساب تكلفة المنتجات لازالت تعاني من قصور لعدم الدقة في تخصيص وتوزيع التكاليف الإضافية على المنتجات ، حيث تعتمد في توزيع تلك التكاليف على الحجم، وبالتالي يؤدي إلى عدم الدقة في التخصيص كونه يعتمد على معدلات تحميل مبنية على حجم الإنتاج ، لذا كان السعي وراء إيجاد نظام تكاليفي يتلاءم والبيئة الصناعية الحديثة، والمتمثل في نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة(ABC)، والذي يعد أكثر دقة في احتساب تكلفة المنتجات كونه يقوم على اعتبار أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وأن المنتج أو الخدمة هي التي تستهلك تلك الأنشطة.

لذا فان هذه الدراسة ستحاول الإجابة على التساؤلات التالية :

السؤال الأول: هل تقوم الإدارات في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) ؟

السؤال الثاني: ما هو تأثير تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تخفيض تكاليف المنتجات بالشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ؟

السؤال الثالث: ما هو تأثير تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تقييم أسعار المنتجات بالشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ؟

السؤال الرابع: هل هناك فروق جوهرية في مستوى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تبعاً لاختلاف أسواق بيع المنتجات في الشركة؟

السؤال الخامس: هل هناك فروق جوهرية في مستوى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تبعاً لاختلاف عدد العاملين في الشركة ؟

السؤال السادس: هل هناك فروق جوهرية في مستوى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تبعاً لاختلاف عدد المنتجات في الشركة؟

١-٣ أهمية الدراسة :

تنبع أهمية هذه الدراسة على المستوى النظري من كونها تبحث في أحد أهم أنظمة محاسبة التكاليف والذي يعد من أبرز التطورات والمستجدات المحاسبية في الفترة الأخيرة ، وقد جاء هذا النظام نتيجة البحث المتواصل من قبل باحثي ومفكري الأدب النظري في مجال محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية (Cooper and Kaplan) عن طرق أفضل وأكثر ملاءمة لتخصيص التكاليف وبشكل خاص غير المباشرة منها . تأتي هذه الدراسة مكملة لما سبق بحثه في الدراسات السابقة ومجسرةً للفجوة القائمة بين الأدب المحاسبي النظري والممارسات الإدارية .

على المستوى العملي ، فقد بات من الضروري على القطاعات الصناعية الأردنية ، وهي ليست بمنأى عن حالة انفتاح السوق وزيادة حدة التنافس التي فرضتها مفاهيم العولمة ، أن تعيد النظر في تقييم أنظمة محاسبة التكاليف لديها وقياس درجات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على

الأنشطة لديها وصولاً إلى تحديد وتفعيل دور الرقابة في الحصول على المعلومات المتعلقة بتكاليف المنتجات وبالتالي تحسين عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بإدارة العملية الإنتاجية وإدارة التكاليف وتخفيضها لزيادة الربحية وتعزيز القدرة التنافسية . من هنا جاءت هذه الدراسة لتوضيح مدى تطبيق الشركات الصناعية الأردنية لهذا النظام وأثره في تخفيض تكاليف منتجاتها وتقييم أسعارها.

١ – ٤ أهداف الدراسة :

تهدف هذه الدراسة إلى بيان وتوضيح النقاط والجوانب التالية:

- التعرف على مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية .
- التعرف على أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تخفيض تكاليف المنتجات بالشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية .
- التعرف على أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تقييم أسعار المنتجات بالشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
- التعرف فيما إذا كانت هناك فروق جوهرية في مستوى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تبعاً لاختلاف أسواق بيع المنتجات في الشركة.
- التعرف فيما إذا كانت هناك فروق جوهرية في مستوى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تبعاً لاختلاف عدد العاملين في الشركة.
- التعرف فيما إذا كانت هناك فروق جوهرية في مستوى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تبعاً لاختلاف عدد المنتجات في الشركة.

١-٥ متغيرات الدراسة :

المتغير المستقل:

وهو دراسة مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة(ABC)، سوف يتم قياسه من خلال سلم قياس درجة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ذي التسع درجـــــــات (Brown et al., 2004) والمتمثل بمايلي:

١. غير معتمد : لاتطبق الشركة نظام التكاليف المبني على الأنشطة ، و يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام وتحميلها على المنتجات بإحدى الطرق التقليدية .

٢. تم اعتماده ثم تم رفضه: تم في الشركة طرح فكرة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات ، إلاَ أن الفكرة لم تلق قبولاً وتم رفضها.

٣. تم تطبيق النظام ثم تم التخلي عنه: تم في الشركة طرح فكرة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لتوزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات ، ولاقت الفكرة قبولاً. ولكن لم تتم _ حتى الآن_ الموافقة على تنفيذه .

٤. معتمد: تمت في الشركة الموافقة على تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لتوزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات، وتم الإعداد له بتحليل الأنشطة والعمليات، غير أنه لم يوضع _ حتى الآن _ موضع التنفيذ.

٥. تمت الموافقة على تنفيذه: تمت في الشركة الموافقة على تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لتوزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات، ولا زالت _ حتى الآن _ الجهة المسؤولة عن التطبيق في مرحلة تجهيز البيانات وتحليل الأنشطة والعمليات.

٦. في مرحلة التحليل : تمت في الشركة الموافقة على تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لتوزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات، وتم الإعداد له بتحليل

الأنشطة والعمليات ، إلاَ أن الإدارة العليا لم تعطي الموافقة النهائية على بدء تطبيق النظام.

٧. حصل على القبول: وافقت الشركة على تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لتوزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات، وتمت عملية التطبيق بشكل كامل ، غير أنه لم يتم _ حتى الآن _ الاستفادة من البيانات والمعلومات التي يوفرها.

٨. مستخدم إلى حد ما: تطبق الشركة مند فترة نظام التكاليف المبني على الأنشطة في توزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات،وهي تستفيد بشكل كامل من البيانات والمعلومات التي يوفرها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات والتسعير.

٩. مستخدم بشكل شامل : تطبق الشركة منذ فترة نظام التكاليف المبني على الأنشطة في توزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات ، وهي تستفيد بشكل كامل من البيانات والمعلومات التي يوفرها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات والتسعير، وهو موضع تحديث مستمر بغرض زيادة الاستفادة من تطبيقه.

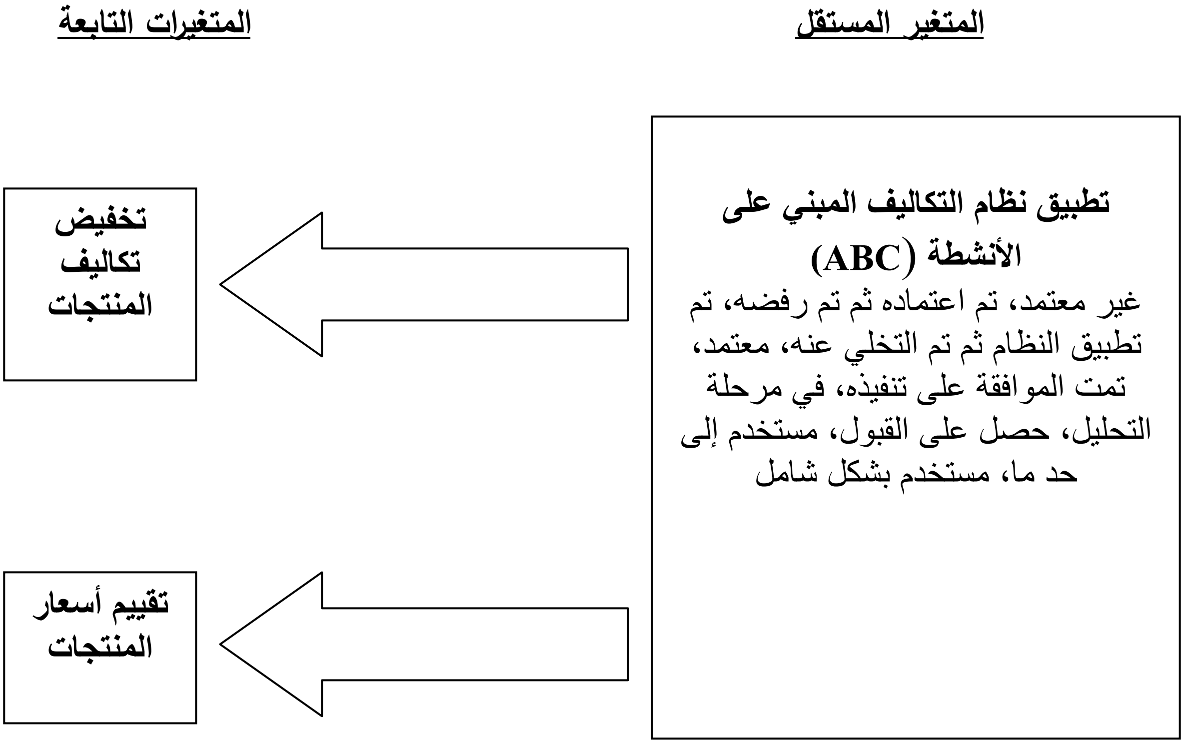
المتغيرات التابعة:

١- تخفيض تكاليف المنتجات .

٢- تقييم أسعار المنتجات .

١-٦ نموذج الدراسة :

الشكل رقم (١-١) نموذج الدراسة:



١-٧ فرضيات الدراسة :

الفرضية الأولى:

HO1 : لا يوجد تأثير لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تخفيض تكاليف المنتجات بالشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

الفرضية الثانية:

HO2 : لا يوجد تأثير لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تقييم أسعار المنتجات بالشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

الفرضية الثالثة:

HO3 : لايوجد فروق جوهرية في مستوى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تبعاً لاختلاف أسواق بيع المنتجات في الشركة.

الفرضية الرابعة:

HO4 : لايوجد فروق جوهرية في مستوى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تبعاً لاختلاف عدد العاملين في الشركة.

الفرضية الخامسة:

HO5 : لايوجد فروق جوهرية في مستوى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تبعاً لاختلاف عدد المنتجات في الشركة.

١-٨ منهجية الدراسة :

لتحقيق أهداف هذه الدراسة اعتمد الباحث على أسلوب الدراسة الميدانية لمعرفة مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وأثره في تخفيض تكاليف المنتجات وتقييم أسعارها ، وذلك بالاعتماد على مجموعة من أدوات البحث بهدف استكمال متطلباتها وذلك من الجانبين النظري والعملي وكمايلي:

الجانب النظري: تم جمع البيانات اللازمة لأغراض الدراسة ، وذلك من خلال الدراسة النظرية للموضوع معتمداً على المراجع والدوريات العربية والأجنبية، وكذلك الأبحاث والدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة.

الجانب العملي: اعتمد الباحث في جمع البيانات الأولية على أداة القياس – الاستبانة – والتي تم إعدادها بالاعتماد على الأسئلة والفرضيات القائمة عليها الدراسة وتوزيعها على عينة من مجتمع الدراسة وتحليل البيانات التي تم جمعها باستخدام حزمة من الأساليب الإحصائية (SPSS).

١-٩ التعريفات الإجرائية:

يرى الباحث أهمية التعرف إلى المفاهيم والمصطلحات المتعلقة بأنظمة محاسبة التكاليف بشكل عام، ونظام محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة بشكل خاص. فلهذه المفاهيم والمصطلحات دور في المساعدة في التعرف على أنظمة محاسبة التكاليف وآلية عملها والتي من شأنها أن تساعد على التطبيق السليم لها ، وبالتالي الحصول على النتائج المطلوب تحقيقها ، يرى الباحث ضرورة استعراض بعض المفاهيم والتعريفات ذات العلاقة بأنظمة محاسبة التكاليف والتي منها :

- **الأنشطة (Activities)** : هي الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المرتبطة بعلاقة مباشرة مع هدف أو موضوع التكلفة ، وهي بؤرة التركيز في ظل نظام التكاليف المبني على الأنشطة (Horngren et al.,2009) .
- **النشاط الذي يحقق قيمة مضافة (Value-Added Activity)** : هو ذلك النشاط الذي يرغب العميل في أن يدفع قيمة مقابله ، ويؤدى بدرجة عالية من الكفاءة ، ويكون ضرورياً لتحقيق أهداف الشركة (أبو نصار، ٢٠٠٨).

  كما عرفه (Raiborn et al.,2006) بأنه النشاط الذي يؤدي إلى زيادة في قيمة المنتج أو السلعة للمستهلك النهائي .
- **النشاط الذي لا يحقق قيمة مضافة (Non-Value-Added Activity)** : هو ذلك النشاط الذي يمكن استبعاده بدون فقد رضاء المستهلك (العميل) ودون أن يؤثر على تحقيق أهداف الشركة (Blocher et al.,2002).
- **مسبب (موجه) التكلفة (Cost Driver)** : هو الحدث أو النشاط الذي يسبب حدوث تكلفة ، وبناءً عليه يتم تحديد معدلات التحميل للتكاليف غير المباشرة ، وهو العامل الذي يؤثر بشكل مباشر على حدوث التكلفة ، والذي غالبا ما يتفاوت بتفاوت مستوى النشاط (Hilton, 2008).

- **مجمعات (أوعية) التكلفة (Cost Pools)** : وهي عبارة عن أوعية يتم تجميع تكاليف الأنشطة فيها ، و يخصص لكل مجموعة من التكاليف المتجانسة وعاء خاص بها يحتوي على مجموعة من عناصر التكاليف اللازمة لأداء مجموعة من الأعمال أو الأنشطة الفرعية المتجانسة . ويعتبر تجميع الأنشطة المتجانسة شرطاً ضرورياً لإنجاز عملية تطبيق نظام ABC (Garrison and Noreen, 2008) .

ويمكن تعريفها على أنها مراكز التكلفة التي تجمع فيها التكاليف غير المباشرة تمهيدا لتوزيعها على أهداف التكلفة المختلفة باستخدام مسبب تكلفة واحد (Hilton, 2008) .

- **مركز النشاط (إنتاج ، خدمة) (Activity Center)** : هو جزء من العملية الإنتاجية تحتاج الإدارة إلى التقرير عن تكلفته بشكل مستقل أو المراكز الفنية والإدارية التي تتخذ كأساس لحصر وتحميل التكاليف غير المباشرة لكل مركز نشاط أو مجمع تكلفة الذي يتم فيه تجميع لعناصر التكاليف في مجموعات ويجمعها قاسم مشترك بحيث يسهل فيما بعد توزيع تلك التكاليف على أساسه (Garrison and Noreen, 2008)، وعرف أيضاً أنه جزء من عملية خدمة المستهلك أو الإنتاج الذي ترغب الإدارة في احتساب تكاليفه بشكل مستقل.

- **الموارد (Resources)** : وهي تمثل العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء النشاط. و تعتبر مصدراً للتكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد، فالموارد هي عوامل الإنتاج التي يتم استخدامها بواسطة النشاط لتوليد مخرجات النشاط. وتتضمن الموارد المواد، العنصر البشري، التكنولوجيا، التسهيلات، والخدمات المشتراة من خارج الشركة مثل الإعلان والخدمات المحاسبية والقانونية . ويمكن القول إنها الموارد التي يتم استهلاكها أثناء إنجاز النشاط (Drury, 2008).

- **نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)** : هو ذلك النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة الشركة في مجمعات للتكلفة ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة بموجب معدلات تحميل تحدد بموجب مسببات أو موجهات مبنية على العلاقة السببية (Horngren et al.,2009) .

ويرى الباحث بأنه نظام توزيع التكلفة من خلال تجميع كافة التكاليف وتخصيصها على الأنشطة بناءً على موجهات تكلفة ملائمة ، حيث أن تكلفة هذه الأنشطة يمكن أن تحمل على المنتجات أو الخدمات بغية الوصول إلى أفضل ما يمكن الوصول إليه من توزيع ملائم للتكاليف.

- **هدف (موضوع) التكلفة (Cost Object)**: هو الغرض الذي يعتمد كأساس لحساب التكلفة فيمكن أن يكون نشاطاً محدداً، وهو بذلك يساعد المديرين في معرفة كم يكلف منتج معين أو خدمة معينة أو مشروع معين أو عمل معين . لذلك يطلق عليه أحياناً محور التكلفة وهو النشاط أو المنتج النهائي المراد احتساب تكلفته (Atkinson et al.,2008).
- **التكاليف المباشرة (Direct Costs)** : هي التكاليف التي يمكن ربطها بهدف التكلفة بشكل بسيط وواضح (Drury, 2008).
- **التكاليف غير المباشرة (Indirect Costs)** : هي التكاليف التي لا يمكن ربطها بهدف التكلفة بشكل بسيط وواضح (Drury, 2008).
- **التكاليف الصناعية غير المباشرة (التكاليف الأضافية)**: هي تلك التكاليف التي ليس من السهل تتبعها بطريقة عملية ومباشرة على وحدة تكلفة معينة (مثل أمر إنتاجي أو منتجات معينة) ، وتعتبر من العناصر الأساسية لتكلفة الإنتاج ، وتشتمل التكاليف الصناعية غير المباشرة على جميع التكاليف الصناعية خلاف عنصري تكلفة العمل المباشر وتكلفة المواد المباشرة (أبو نصار،٢٠٠٨) .

- **تتبع التكاليف (Costs Tracing)** : هو تخصيص التكاليف المباشرة على هدف أو موضوع تكلفة معين مختار لتحقيق غرض معين(Horngren et al,2009) .
- **تخصيص التكاليف(Costs Allocation)** : هي الإجراءات المتعلقة بتجميع التكاليف في حساب واحد (مجمع التكلفة) وتحويلها إلى حسابات أخرى بناءً على مقياس ملائم للنشاط ، أو هو تخصيص التكاليف غير المباشرة على هدف أو موضوع تكلفة معين (عبد المسيح،٢٠٠٧) .
- **توزيع التكاليف (Costs Assignment)**: يقصد به أن هناك علاقة واضحة بين التكلفة ووحدة التكلفة مما يسهل معه تخصيص التكلفة على منتج معين أو مركز معين (Horngren et al,2009) .
- **تجميع التكاليف (Costs Accumulation)**: عملية تجميع بيانات التكاليف المباشرة بطريقة منظمة من خلال نظام محاسبة التكاليف لتحديد تكاليف الإنتاج (أبو نصار، ٢٠٠٨).
- **علاقة السبب- النتيجة (Cause-Effect Relationship)** : ويقصد بها إيجاد علاقة سببية بين وحدة النشاط وعنصر التكلفة ، بمعنى أنه متى تأكد أن وحدة النشاط هي المتسببة في حدوث التكلفة اعتبرت مسئولة عنها وتحملت بذلك نتيجة سلوكها، واعتبرت التكلفة عبئاً مباشراً عليها . أما إذا لم تتضح هذه العلاقة المسببة كأن يتضح أن وحدة النشاط لم تتسبب في حدوث هذه التكلفة فيصبح من البديهي عدم تحميلها أعباء لم تتسبب فيها وعدم مساءلتها عن تكلفة لم تساهم في حدوثها (هديب،٢٠٠٩).

١-١٠ حدود الدراسة :

هناك ثلاثة محددات رئيسة لهذه الدراسة وهي:

- هناك جزء كبير من المعلومات التي يسعى الباحث للحصول عليها لأغراض دراسته تخضع لضوابط مشددة من إدارات الشركات ، وصعوبة الوصول إلى مصادر البيانات في الشركات الصناعية وخاصة منها معلومات التكاليف ، حيث تعتبرها معظم الشركات معلومات سرية وخاصة لايجوز الاطلاع عليها لغير المعنيين والمختصين.
- وجود عدد كبير من الشركات الصناعية المساهمة العامة خارج محافظة العاصمة عمان مما يتطلب جهداً ووقتاً طويلاً للوصول إليها.
- إن اختصاص هذه الدراسة في مجال المحاسبة ونظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة اضطر الباحث إلى البقاء مع الأشخاص المعنيين بالإجابة على استبانة الدراسة، وذلك من أجل شرح بعض مفاهيمها ومضامينها لضمان الحصول على إجابات صحيحة عن أسئلة الاستبانة.

١-١١ هيكل الدراسة :

اشتملت الدراسة على ثلاثة فصول ، حيث تم تقسيم كل فصل إلى مباحث . ولقد تضمن الفصل الأول الإطار العام للدراسة ، وتكون من مبحثين : خصص المبحث الأول للإطار المنهجي للدراسة ، وسيتم تخصص المبحث الثاني للدراسات السابقة التي تعرضت لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في مجالات عدة . ويختتم هذا الفصل ببيان مايميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة .

سيتعرض الفصل الثاني إلى الإطار النظري للدراسة ، ويتكون من أربعة مباحث : يتناول الأول نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ، ويتطرق الثاني إلى تخفيض التكاليف من خلال تحليل سلسلة القيمة ، ويتعرض الثالث إلى مسببات التكلفة ، ويتضمن الرابع بيان أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في قرارات التسعير .

أما الفصل الثالث فسوف يختص بالإطار العملي للدراسة. ويحتوى على مبحثين: يتناول الأول توصيف مجتمع وعينة الدراسة، ويتطرق الثاني إلى اختبار الفرضيات، مناقشة النتائج التي توصل إليها الباحث، والتوصيات التي استخلصها من هذه الدراسة.

المبحث الثاني

الدراسات السابقة

١-١٢ الدراسات السابقة :

سيتم استعراض العديد من البحوث والدراسات السابقة العربية والأجنبية . وفيما يلي أهم الدراسات ذات العلاقة بموضوع دراسته.

١-١٢-١ الدراسات العربية:

١_ دراسة (هديب ، ٢٠٠٩) بعنوان:" نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن ، وعلاقته بالأداء المالي – التطبيق ونموذج مقترح للقياس " .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى انتشار تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن ، وتطوير نموذج مقترح لقياس مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن ، كما هدفت الدراسة إلى بيان العلاقة بين مستوى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة والأداء المالي للشركات الصناعية في الأردن .

وقد توصلت الدراسة إلى نتائج من أهمها أن عدد الشركات الصناعية العاملة في الأردن المطبقة لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (١٦) شركة وبنسبة ١,٣٢% من أصل ١٢١٤ شركة، وجميعها شركات مساهمة عامة. وأظهرت هذه الدراسة أن الشركات المساهمة العامة تتميز بتوفير الأنظمة المؤتمتة لإدارة هذا النظام والتكاليف التي يتطلبها تطبيقه ، بالإضافة إلى توفير الكادر البشري للقيام بهذه العملية ، كما أن تاريخ التطبيق لهذا النظام كان من سنة ٢٠٠٣ مما يدل على حداثة تطبيق هذا النظام .

ومن أهم التوصيات التي خرجت بها هذه الدراسة هي ضرورة إجراء تغييرات جذرية في الشركات من أجل استيعاب التغيرات التكنولوجية والتنظيمية المتجددة ، وتطبيق أنظمة التكاليف الحديثة لأهميتها في المرحلة الحالية ، وضرورة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة حيث أنه يوفر البيانات والمعلومات الضرورية لترشيد القرارات . ومن ناحية ثانية على الشركات أن تقوم المطبقة لهذا النظام بإزالة جميع المعوقات التي تحول دون تطبيقه .

٢_ دراسة (أبو مغلي ، ٢٠٠٨) بعنوان: " أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية: دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة في محافظة العاصمة عمان ".

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبينة على أساس الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية وذلك بدراستها بشكل تطبيقي على المستشفيات الخاصة في محافظة العاصمة . وتم تحقيق هذا الهدف من خلال التعرف على مدى مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكاليف الخدمات الصحية ، ومدى توفر الأسس السليمة لتطبيق نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC) وما هي المعوقات التي تقابل تطبيق هذا النظام .

ومن خلال هذه الدراسة فقد تم التوصل إلى العديد من النتائج التي من أهمها أن أنظمة التكاليف تعتبر من الركائز الأساسية لضمان ثبات النظام المالي في المستشفيات ، حيث تقوم بتزويد متخذي القرارات بالمعلومات المالية وغير المالية المفيدة لاتخاذ القرارات ، وأن التعقيد الكبير في الخدمات المقدمة من قبل المستشفيات بين ما لنظام التكاليف المطبق لديها من قصور في مواكبة هذا التطور والتعقيد في الخدمات الصحية المقدمة. وقد تبين من خلال النتائج أن لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة دوراً كبيراً في تخفيض تكاليف الخدمات الصحية وبالتالي

تعظيم للربحية ، كما وجدت مجموعة من المعوقات التي تحيط بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المستشفيات الخاصة في محافظة العاصمة عمان.

وقد اقترحت هذه الدراسة مجموعة من التوصيات التي تتمثل في تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC) في التحديد الدقيق لتكلفة الخدمات الصحية، وبالتالي اتخاذ القرارات السليمة وذلك في المقارنة بنظام التكاليف التقليدي الذي يتصف بالقصور في معالجة هذا الجانب ، وكذلك القيام بتأهيل الكوادر الإدارية الموجودة بهذه المستشفيات من أجل الدراسة السليمة الدقيقة لمخرجات وتقارير نظام التكاليف المطبق في المستشفيات.

٣ _ دراسة (السعدي ، ٢٠٠٨) بعنوان: " نظام التكاليف على أساس النشاط وعلاقته مع الإستراتيجية التنافسية للمنظمة: دراسة تطبيقية على شركة مصافي عدن ".

هدفت هذه الدراسة إلى البحث عن عوامل البيئة الخاصة وعلاقتها بالاستراتيجية التنافسية للمنظمة وضرورة انتهاج إستراتيجية لمواجهة اشتداد المنافسة على المستوى المحلي والعالمي والتطور التكنولوجي ، لذا لا بد من اعتماد تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة ABC والذي من خلال تطبيقه يتم تطوير دور المنظمات في المنافسة في سوق العمل .

من خلال الدراسة التطبيقية على عينة الدراسة التي تمثلت بشركات مصافي البترول في عدن تبين أن تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة ABC يؤدي إلى الدقة في احتساب تكلفة المنتج بصورة دقيقة كما يوفر آلية دقيقة للرقابة على التكاليف .

وقد أوصت الدراسة إلى ضرورة استخدام الحاسوب للقيام بعملية برمجة التكاليف ، وذلك لزيادة كفاءة التشغيل ، حيث أن العمليات الحديثة المعقدة تحتاج إلى استخدام الحاسوب لاستخراج النتائج بطريقة دقيقة وسريعة ومنخفضة التكاليف .

٤_ دراسة (درغام ، ٢٠٠٧) بعنوان:" مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة : دراسة ميدانية " .

فقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق نظام تكاليف الأنشطة (ABC) في بيئة الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة ، والتعرف على المعوقات التي تعوق تطبيق هذا النظام في قطاع غزة ومحاولة معالجة هذه العقبات.

وقد خلصت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج . من أهم هذه النتائج أنه تتوفر مقومات أساسية لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة (ABC) وهذه المقومات تتمثل بتوجهات الإدارة العليا ، وتنوع وتعقيد العملية الإنتاجية ، وتوفر أنظمة المحاسبة ، وتزايد درجة المنافسة ، وتنوع الأنشطة المساندة .

كما أن هذه الدراسة خرجت بجملة من التوصيات ، أهمها إنشاء أقسام مستقلة لمحاسبة التكاليف في الشركات الصناعية وتدعيمها بالكوادر البشرية المؤهلة علمياً وعملياً ، كما أوصت الدراسة بتطبيق نظام تكاليف الأنشطة (ABC) حيث أنه يقدم بيانات تكلفة أكثر دقة ، مما يساعد ذلك في مجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات السليمة ، والتطبيق بشكل جزئي لهذا النظام بحيث يتم تطبيقه على قسم معين ثم تعمم التجربة على مستوى الشركة ككل .

٥_ دراسة (عبدالله ، ٢٠٠٦) بعنوان: " تطوير أداء الشركات الصناعية الأردنية عن طريق تطبيق نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة " .

هدفت هذه الدراسة إلى إمكانية قياس تطوير الأداء الإداري والإنتاجي في الشركات الصناعية الأردنية عن طريق التكامل بين نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة ABM & ABC ، كما هدفت هذه الدراسة إلى توضيح متطلبات تطبيق خطوات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ونظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) ، أجريت هذه الدراسة على ٤٥ شركة

صناعية أردنية ، اعتمدت الدراسة على الاستبانة حيث بلغت الاستبانات المستردة والصالحة للتحليل ٣٥ استبانة بنسبة ٧٨% من أصل ٤٥ استبانة .

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن تطبيق نظام التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة يؤدي إلى تطوير أداء الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ، كما ويؤدي التكامل بين النظامين إلى تحقيق الرقابة على الأنشطة والأقسام وإعداد التقارير المالية وإعداد الموازنات التقديرية ، وبالتالي يؤدي ذلك إلى تحسين القيمة المقدمة للعملاء والربح المتحقق منها، كما يؤدي إلى وضع أولويات مشاريع التحسين ، كما سيؤدي استخدام معلومات التكامل في أغراض صنع القرار.

وفي ضوء النتائج التي توصل إليها الباحث فهو يقترح التوصيات التي من أهمها أنه ينبغي على الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية التي تتبنى الطرق والتقنيات الحديثة لتحقيق أهدافها

– ومنها نظام التكاليف والإدارة المبنية على أساس الأنشطة – استخدام نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC) الذي يؤدي إلى مساعدة الإدارات في الشركات في اتخاذ القرارات السليمة في كافة مجالاتها .

ويوصي الباحث بأن تقوم الجامعات الأردنية بإجراء العديد من البحوث بهذا المجال، حيث يعتبر تطبيق كلا النظامين (ABC) & (ABM) جديداً في الأردن.

٦- دراسة (الأحمد ، ٢٠٠٥) بعنوان:"مدخل استراتيجي لاستخدام نظام محاسبة تكاليف النشاط في تحليل ربحية العميل دراسة تطبيقية في الجمهورية العربية السورية".

هدفت هذه الدراسة إلى تحسين قياس وتحليل ربحية العملاء باستخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة والذي يعتبر أحد أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأن العملاء هم مصدر الأرباح والتدفقات النقدية الداخلة إلى الشركة وليس إنتاج المنتجات، وكذلك أن موضوع الربحية هو

من أهم الموضوعات التي تسعى إدارة أي شركة للبقاء والاستمرار وتحقيق الميزة التنافسية بالاعتماد على العملاء المربحين.

ووفقا لنظام محاسبة التكاليف التقليدي فيتم الاعتماد في توزيع التكاليف الإضافية على أساس غير دقيق وهو حجم وحدات المنتج، مما يجعل كافة المنتجات التي يتم بيعها للعملاء ذات نصيب متساوٍ من التكاليف، وبالتالي يجعل الشركة تتحمل أكثر أو أقل مما تم استهلاكه من موارد، وهذا يؤدي إلى اتخاذ قرارات تسعير تتعارض مع إستراتيجية الشركة بالحفاظ على العملاء.

وقد أظهرت النتائج تحقيق تحسنٍ كبيرٍ في درجة دقة تخصيص وتوزيع التكاليف الإضافية على وحدات التكلفة النهائية عند تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، وهذا يتطلب من مديري الشركة أن يحددوا طبيعة و نوعية العميل الواجب نيل رضائه ، وكذلك يحددوا مجال السوق الذي يمكن ممارسة النشاط من خلاله.

٧- دراسة (عبدالغني ، ٢٠٠٥) بعنوان: " إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الأردني " .

تبرز أهمية هذه الدراسة في بحث إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الأردني ، واقتصرت على المؤسسات التعليمية الجامعية للتعرف على مدى ملاءمة هذه الدراسة للبيئة الأردنية ، ومدى توفر شروط تطبيق هذا النظام لدى المؤسسات التعليمية فيها.

وهدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهم المعوقات التي تواجه تطبيق النظام ، والمزايا الممكن تحقيقها عند تطبيقه في المؤسسات التعليمية ، وقامت على تطوير نموذج يعتبر بمثابة آلية لتطبيق النظام ، ليساعد الجامعات على توفير معلومات دقيقة تفيد في التخطيط والرقابة واتخاذ الإدارة العليا للقرارات السليمة .

بينت هذه الدراسة أن غالبية تكاليف قطاع الخدمات هي تكاليف غير مباشرة لأنها تقدم خدمة لأكثر من مركز نشاط ، مما يستدعي تطبيق نظام يوفر ارتباط الأثر بمسبب التكلفة (الأنشطة) بشكل مباشر في غالبية مراكز النشاط.

وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج والتوصيات أهمها :

- توافر إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في حال توافر المقومات والمبررات اللازمة لتطبيقه مثل وجود المنافسة، ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة إلى التكاليف المباشرة ، التطور التكنولوجي والأتمتة وتعدد الخدمات المساندة وتنوعها.
- تحقيق مزايا الدقة والعدالة في احتساب تكلفة الخدمات المقدمة، واحتساب التكلفة بشكل أكثر دقة وعدالة في حال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة بشكل صحيح.
- وجود كوادر فنية مؤهلة ، وتعاون من الإدارة العليا وتفهمها لضرورة تطبيق أحدث الأنظمة لتحقيق الدقة والعدالة في احتساب التكلفة ، وبالتالي عدم وجود معوقات تواجه تطبيق هذا النظام في المؤسسات التعليمية الأردنية .
- يوصي الباحث باقتراح نموذج لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسات التعليمية الجامعية الأردنية.

٨- دراسة (غنام ، ٢٠٠٥) بعنوان: " استخدام الأساليب الكمية في تطوير تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل مدخل تكلفة النشاط ".

هدفت هذه الدراسة إلى تطوير تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وفق نظام التكاليف المبني على الأنشطة . استخدم الباحث الأسلوب الكمي المقترح بتحديد العدد الملائم لأوعية التكلفة ، والتي تمكن من الحصول على درجة الدقة المناسبة ، للحكم على مخرجات نظام التكاليف المطبق ، وبالتالي الحصول على بيانات تكاليفية على قدر عالٍ من الدقة . فهذا

النموذج المقترح يعد نموذجاً رقابياً . يتمثل الجانب الرقابي في تحديد مدى الخطأ في دقة المخرجات بمقارنة مخرجات نظام التكاليف القائم بالمخرجات المستمدة من النظام المقترح عند تطبيقه .

أجريت هذه الدراسة على مصنع الحديد والصلب في جمهورية مصر العربية، وقد توصلت الدراسة إلى معرفة الأسباب التي تستوجب تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ومنها:

- ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة مقارنة بما كانت عليه سابقاً، ويعود سبب ذلك إلى تعدد الخدمات المساندة لعملية الإنتاج.
- تعدد المزيج السلعي وتنوع بنود التكاليف اللازمة للإنتاج وتعددها، وتعدد بنود عناصر تكاليف المزيج السلعي تبعاً لتعدد الأصناف المنتجة.
- أخطاء القياس المتبعة لاختلاف بيانات التكاليف المرتبطة بالأنشطة عن ماهو موجود في السجلات المالية للشركة .

يرى الباحث أن الدراسة تعالج موضوعاً حساساً تتناوله الدراسات المتعددة بالبحث. والتقصي والتمحيص ، إلا أن الجداول المقدمة لم تكن دقيقة عند احتساب إمكانية المقارنة بين التكلفة وفق الطريقة التقليدية وطريقته المقترحة ، حتى يمكن الحكم على دقة النتائج التي تم التوصل إليها . ولم يتم التعرف على ماهية المتغيرات التابعة والمستقلة في دراسته، كما لم يلمس هيكلة التطبيق أو المسح الميداني لاستقصاء آراء القطاع الصناعي في ملاءمة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في جمهورية مصر العربية .

٩ _ دراسة (الغزاوي ، ٢٠٠٣) بعنوان: " دور هيكلة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة ABC في السياسات الإنتاجية وتحسين الربحية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة : دراسة ميدانية " .

هدفت هذه الدراسة إلى إظهار دور نظام التكاليف المبنية على الأنشطة ABC في السياسات الإنتاجية وتحسين الربحية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية عن طريق توفير المعلومات الدقيقة لتكلفة المنتجات .

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج ، من أهمها أن لتطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة ABC دوراً وتأثيراً على السياسات الإنتاجية في الشركات الصناعية الأردنية ، كما يوجد تأثير لهذا النظام على ربحية الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة ، وأن هناك إدراكا لأهمية نظام ABC لدى الشركات التي تطبقه.

وقد قام الباحث بتقديم عدد من التوصيات تتلخص في ضرورة اهتمام الشركات المساهمة العامة الأردنية التي تقوم بتطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة ABC على الاهتمام بهيكلة التكاليف عند المستويات المتعددة لهيكلة التكاليف ، وحث إدارات الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة على تطبيق نظام ABC لتوفير المعلومات المناسبة لمتخذي القرارات ، وعلى قيام المؤسسات والشركات والجمعيات بالتعريف بفوائد تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة ABC .

١٠- دراسة (خليل ، ٢٠٠٣) بعنوان:"تطوير نظام التكاليف في إحدى الشركات الأردنية المساهمة العامة من خلال تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطةABC ".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف إلى نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) من حيث المفهوم والخصائص والمقومات والفوائد المترتبة على تطبيق هذا النظام بالمقارنة مع النظام

التقليدي والتعرف على واقع نظام التكاليف في إحدى الشركات الأردنية المساهمة العامة وتطوير هذا النظام من خلال تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة كبديل لنظام التكاليف التقليدي الموجود لديها .

قام الباحث بدراسة ميدانية وتم اختيار شركة الصناعات الدوائية المتطورة المساهمة العامة لتطبيق هذه الدراسة ، حيث أنها تطبق أعلى مستويات الجودة محلياً وعالمياً لتحقيق الأهداف الإستراتيجية والتنافسية للشركة.

وقد حصل الباحث على البيانات المطلوبة من خلال السجلات المحاسبية ودوائر الشركة الرئيسية وأيضا من خلال المقابلات الشخصية مع مديرها المالي وبعض المحاسبين فيها.

وخلصت الدراسة إلى نتيجة مفادها وجود اختلاف في تكلفة إنتاج المستحضرات المنتجة عند تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بالمقارنة مع أنظمة التكاليف التقليدية حيث انخفضت تكلفة إنتاج بعض المستحضرات وارتفعت في البعض الآخر.

١١- دراسة (أبو الهيجاء ، ٢٠٠١) بعنوان: " نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الأردنية ".

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى صحة مخرجات أنظمة التكاليف المطبقة في الشركات الصناعية الأردنية ، وهل هناك هدراً في الموارد المتاحة لتلك الشركات ، كما وهدفت إلى التعرف على الصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطبيق نظام ABC ، وقد قام الباحث بعرض نظام ABC من جميع جوانبه بالمقارنة مع نظام التكاليف التقليدي .

توصلت هذه الدراسة إلى عدة نتائج ، من أهمها أن هناك هدراً للموارد الاقتصادية المتاحة، وهناك ضعفاً في نظم التكاليف التقليدية المتبعة في الشركات الصناعية الأردنية وذلك من خلال اتفاق إدارات الشركات الصناعية الأردنية على قصور نظم التكاليف التقليدية في القياس الدقيق لتكلفة

الوحدات المنتجة ، كما وجدت معوقات وصعوبات تحول دون تطبيق نظام ABC في الشركات الصناعية الأردنية بسبب عدم معرفة إدارات الشركات بالنظام الجديد ، وعدم الرغبة في تحمل تكاليف التحول إلى النظام الجديد .

يوصي الباحث إلى حث الشركات الصناعية الأردنية على تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لما له من فوائد في الحصول على تكاليف أكثر دقة لوحدات الإنتاج ، واتخاذ القرارات السليمة المبنية على مخرجات صحيحة ، والحفاظ على موارد الشركة من الهدر، لما لهذا النظام من دور فعال في الإبقاء على الأنشطة ذات القيمة المضافة وحذف الأنشطة التي لا قيمة مضافة لها من مجمل الأنشطة القائمة داخل الشركة .

١-١٢-٢ الدراسات الأجنبية:

١. دراسة (Khadash and Nassar, 2010) بعنوان :

"The Implementation of Activity Based Costing and the Financial Performance of the Jordanian Industrial Shareholding Companies"

(تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة والأداء المالي للشركات الصناعية المساهمة الأردنية)

هدفت هذه الدراسة إلى إيجاد العلاقة بين استخدام نظام ABC وتحسين الأداء المالي للشركة. تكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية المساهمة المدرجة في بورصة عمان للأوراق المالية وعددها ٦٥ شركة في عام ٢٠٠٩ ، تم استخدام اختبار الانحدار المتعدد لفحص العلاقة بين مستوى الإدراك في استخدام النظام ومستوى التطبيق .

أظهرت نتائج الدراسة ارتفاع مستوى الوعي والإدراك في استخدام نظام ABC بين المدراء الماليين وإنخفاض مستوى التطبيق ، كما وأشارت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين استخدام نظام ABC وتحسن الأداء المالي للشركة مقاساً بالعائد على الأصول.

٢. دراسة (Abdul Majid, 2008) بعنوان:

"Implementation of Activity Based Costing in Malaysia, Case Study of Two Companies".

"تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في ماليزيا، دراسة حالة شركتين"

هدفت هذه الدراسة إلى التركيز على مشكلات وفوائد تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في شركتين متعددتي الجنسية في ماليزيا. واعتمدت الدراسة على التطبيق العملي ودراسة الحالة للشركتين . وكانت طريقة جمع المعلومات عن طريق الزيارات المنتظمة للشركتين وتقاريرهما المالية المنشورة .

على الرغم من عدم اعتماد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على نطاق واسع من قبل الشركات في ماليزيا ، باعتباره أداة قيمة لتحسين أداء هاتين الشركتين ، كانت مشكلة البحث التي تم مناقشتها أن العديد من المشكلات التي تعيق تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة كالعوامل الإدارية والجوانب التقنية من الإدارة نفسها .

وهناك عدة عوامل ذات صلة لضمان نجاح نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة مثل دعم الإدارة العليا، وتبسيط عملية تطبيق النظام ، التقنية العلمية والبرمجيات وأخيرا التأكد من أن جميع الموظفين المعنيين متمكنين من العمل على نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة. وكانت أهم أهداف الدراسة مساعدة الشركات للتخطيط لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المستقبل القريب لمعالجة هذه القضايا بشكل أفضل . وأظهرت الدراسة عدم تطبيق النظام بسبب قلة دعم الإدارة العليا ونقص الخبرات وعدم وجود الإمكانيات والتقنيات اللازمة

بالإضافة إلى ارتفاع تكلفة التنفيذ ، والحقيقة أن بعض الإدارات كانت تقول ببساطة "لا سبب للتغيير " والإنتقال من الأسلوب التقليدي إلى إدارة جديدة .

واعتمدت الدراسة على ثلاث فرضيات أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة هو لكفاءته أو جبراً أو مجاراة للتطورات. وأظهرت النتائج أن الشركة تطبق النظام لكفاءته وليس للاحاق بالشركات الأخرى كموضة . ويمكن تطبيقه جبراً بضغط من سياسة الدولة أو من الشركة الأم، وأن النظام سينجح إذا تم معالجة المشكلات والعجز الحاصل من جانب الإمكانيات العملية والمالية. وأوصت الدراسة بضرورة الاستعداد التام واتخاذ القرارات الصحيحة خلال المرحلة الأولى لتطبيق النظام وتدريب العاملين واختيار العاملين أصحاب الكفاءة العالية وإضافة التقنيات لسير النظام على أحسن وجه.

٣. دراسة (Witherite and Kim, 2006) بعنوان:

"Implementing Activity-Based Costing in the Banking Industry"

(تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الصناعة المصرفية)

تناولت هذه الدراسة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات المصرفية في الولايات المتحدة الأمريكية ، حيث تم استعراض تصميم نظام للتكاليف المبني على الأنشطة في البنوك، والصعوبات والتحديات التي تواجه تطبيقه .

وقد خلصت هذه الدراسة إلى أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة هو الخيار المنطقي في قطاع الخدمات ، وبوجه خاص في قطاع البنوك ، لتحقيقه العديد من المنافع مثل تحديد تكلفة المعاملات نتيجة التخصيص الكفء للتكاليف ، والقدرة على تتبع التكاليف الخاصة بالعملاء من خلال فهم أفضل التكاليف المرتبطة بأداء الأنشطة ، وكذلك القدرة على قياس ربحية العميل أو

الخدمة ، وانعكاسات ذلك الإيجابية في القدرة على تحسين عملية صنع القرار ، ومساعدة البنوك على تحقيق الأهداف الإستراتيجية .

٤. دراسة (Needy et al., 2003) بعنوان:

"Implementing Activity Based Costing Systems in Small Manufacturing Firms: A Field Study"

(تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في الشركات الصناعية الصغيرة)

أجريت هذه الدراسة لاختبار تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على الشركات الصناعية الصغيرة في الولايات المتحدة الأمريكية والتي يقل عدد العمال فيها عن (١٠٠) عامل ، واختبار معلومات نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في اتخاذ القرارات الإدارية في الشركات الصغيرة . لتحقيق هذا الغرض قام الباحثون باختيار ثلاث شركات صغيرة متماثلة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في أنظمة المحاسبة المعمول بها في هذه الشركات.

أظهرت نتائج هذه الدراسة أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) أداة إدارية ذات قيمة تساعد الشركات الصناعية الصغيرة في اتخاذ القرارات.

٥. دراسة (Ittner et al., 2002) بعنوان:

"The Association Between Activity Based Costing and Manufacturing Performance".

(العلاقة بين التكاليف المبنية على الأنشطة والأداء الصناعي)

هدفت هذه الدراسة إلى فحص مدى الارتباط بين نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة والأداء المالي والإنتاجي ، حيث طبقت هذه الدراسة على ٢٤٨٩ مصنع في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد تم استخدام طريقة التحليل القطاعي لجمع البيانات والتي تعتمد على جمع البيانات لمرة واحدة ، إذ تم استخدام بيانات لعام ١٩٩٧ للشركات التي شملتها الدراسة .

وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن سبب الاستخدام الواسع لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة كان ارتفاع مستويات الجودة وتحقيق انخفاض في التكاليف الصناعية عند استخدام هذا النظام . كما توصلت الدراسة إلى أن الاستخدام الواسع لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ليس له ارتباط بالعائد على الاستثمار .

٥. دراسة (Jim،2002) بعنوان:

"Activities Based Costing Implementation –Sun Life Insurance A Case Study ".

(تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطه في شركة تأمين على الحياة: دراسة حالة)

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تكلفة خدمات التأمين المقدمة إلى العملاء ، وأيضا بيان أثره على القرارات الإدارية ، حيث قام الباحث بإجراء دراسة حالة ، فتم تطبيق النظام على إحدى شركات التأمين في كندا والتي تقدم خدماتها للأفراد والشركات معا ، وتمتاز هذه الشركة بامتلاكها فروعاً مختلفة في أنحاء العالم .

وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك العديد من خدمات التأمين ارتفعت تكلفتها عند تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وأخرى تم تخفيض تكلفتها ، لذا أدى تطبيق هذا النظام إلى تحديد التكلفة بشكل أكثر دقة وعدالة من أي نظام آخر، كما أن استخدامه حسن من عملية اتخاذ القرار ، فأصبح لدى الشركة القدرة على الوفاء بالتزاماتها التأمينية بأقل وقت ، وبالتالي زاد من قدرتها التنافسية.

٦. دراسة (Granof et al. , 2000) بعنوان:

" **Using Activities–Based Costing to Manage More Effectively** ".

(استخدام تكاليف الأنشطة لإدارة أكثر فاعلية)

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسات الخدمية غير الربحية والمؤسسات الخدمية الحكومية بالإضافة إلى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الجامعات لغرض تحديد المشكلات الإدارية التي تواجهها نتيجة استخدامها لأنظمة التكاليف التقليدية. من أجل تحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحثون بإتباع أسلوب دراسة الحالة حيث وقع الاختيار على أحد أكبر الأقسام التدريسية في إحدى الجامعات الأمريكية وتم تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة على هذا القسم في سنة ١٩٩٧ ولغاية ١٩٩٨ .

وقد أظهرت نتائج هذه الدراسة أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يوفر معلومات عن التغيرات التي قد تطرأ على التكاليف ، في حين لم تتوفر تلك المعلومات في ظل استخدام أنظمة التكاليف التقليدية . كذلك يوفر النظام معلومات دقيقة عن تكلفة الخدمات المقدمة بشكل أكبر من نظام التكاليف التقليدي . كما وأشارت الدراسة إلى أنه لا يوجد لغاية الآن تصور شامل يبين آلية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بالمؤسسات الخدمية الحكومية غير الربحية.

يوصي الباحث بان تمتلك الشركة أنظمة معلوماتية ومحاسبية إدارية قوية حتى يكون تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة سهلاً وذا كفاءةٍ عاليةٍ.

١-١٢-٣ أهم ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة:

من خلال استعراض العديد من الدراسات السابقة التي وردت في هذا المبحث والتي لم ترد فيه ، لاحظ الباحث أن جميع هذه الدراسات ركزت في تناولها لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة من عدة جوانب لعل من أهمها – في رأي الباحث– مايلي :

- التعرف على نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة من حيث المفهوم، والخصائص، والمقومات، والفوائد المترتبة على تطبيقه بالمقارنة مع أنظمة التكاليف التقليدية.
- اختبار مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في القطاع الصناعي ، الخدمات، التأمين وفي المؤسسات التعليمية.
- محاولة تطوير وبناء نموذج مقترح لقياس مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، وبيان العلاقة بينه وبين الأداء المالي للشركات.
- بيان مدى توافر أسس ومقومات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية.
- إظهار أهمية نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة والبحث في عوامل البيئة الخاصة وعلاقتها بالإستراتيجية التنافسية للشركة.
- بيان أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية في المستشفيات الخاصة .

- إمكانية قياس تطوير الأداء في الشركات الصناعية عن طريق التكامل بين نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة .
- بيان دور هيكلة التكاليف المبنية على الأنشطة في السياسات الإنتاجية وتحسين الربحية في الشركات.

أما مايميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة بأنها تسعى إلى قياس اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في تخفيض تكاليف المنتجات ، وقياس أثره في تقييم أسعار المنتجات. واعتمدت الدراسة اسلوب تحليل سلسة القيمة وتقييم وتعيين الأنشطة التي تضيف قيمةً ، وتحديد واختيار مسببات التكاليف الملائمة وانعكاسها على تقييم أسعار تلك المنتجات ، ولم تغفل هذه الدراسة البحث في بعض خصائص للشركات الصناعية من حيث أسواق بيع منتجاتها ، وعدد العاملين فيها وعدد منتجاتها ، وذلك لمعرفة فيما إذا كانت هناك فروق جوهرية بين مستوى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تبعاً لاختلاف أسواق بيع المنتجات ، وعدد العاملين في الشركات وعدد منتجاتها . وتميزت هذه الدراسة عن غيرها من خلال الدراسة النظرية لموضوع تخفيض التكاليف من خلال تحليل سلسلة القيمة ، ودراسة مسببات (موجهات) التكاليف، وبيان أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في قرارات التسعير .

الفصل الثاني

الإطار النظري للدراسة

المبحث الاول : نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC

٢-١ المقدمة

٢-٢ مفهوم وتعريف نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

٢-٣ العوامل التي ساعدت على ظهور نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC

٢-٤ أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في القطاع الصناعي ABC

٢-٥ الأهداف التي يسعى نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لتحقيقها

٢-٦ الخصائص الواجب توافرها في بيئة التكاليف حتى تكون ملائمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (شروط تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة)

٢-٧ الافتراضات التي يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

٢-٨ آلية عمل وخطوات تصميم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

٢-٩ الإطار العام لنظام تكاليف الأنشطة

٢-١٠ الانتقادات الموجهة إلى نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

المبحث الثاني: تخفيض التكاليف من خلال تحليل سلسلة القيمة

٢-١١ المقدمة

٢-١٢ سلسلة القيمة

٢-١٣ الأنشطة التي تؤدى داخل الشركة وفقاً لخاصية التدرج

٢-١٤ تصنيف الأنشطة حسب القيمة المضافة

٢-١٥ تخفيض التكلفة (أساليب دراسة العمل ودراسات الوقت وتحليل القيمة)

المبحث الثالث: مسببات التكلفة

٢-١٦ مسببات (موجهات) التكاليف

المبحث الرابع : اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على قرارات التسعير

٢-١٧ تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وأثره على قرارات التسعير

المبحث الأول

نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

٢-١ المقدمة:

نتيجة للانتقادات التي تعرضت لها أنظمة التكاليف التقليدية في توزيع وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وعدم قدرتها على توفير بيانات ومعلومات تعبر عن التكلفة الدقيقة والحقيقية للمنتجات وما لها من تأثير مباشر على القرارات الداخلية والخارجية المختلفة مثل قرارات الرقابة والتخطيط والتسعير التي تتخذها إدارات الشركات (Drury, 2008) ، بالإضافة إلى التأثير في قيام الشركات بوظائفها المختلفة ، وذلك نتيجة اعتماد هذه الأنظمة على أسس ومؤشرات لم تعد مناسبة وملائمة في عملية توزيع وتخصيص التكاليف غير المباشر نتيجة للتقدم التكنولوجي على حساب العمالة المباشرة .

إن أنظمة التكاليف التقليدية تعتمد طريقة تخصيص و توزيع التكاليف غير المباشرة (الإضافية) على المنتج النهائي باستخدام مؤشرات أو أسس مرتبطة بالحجم مثل ساعات العمل المباشرة ، ساعات عمل الآلات ، على الرغم من أن العديد من عناصر التكاليف غير المباشرة لا ترتبط بهده الأسس و المؤشرات و إنما ترتبط بالأنشطة نفسها و التي هي أنشطة مساندة لعملية الإنتاج مثل مناولة المواد ، تجهيز الآلات و المعدات ، جدولة الإنتاج و رقابة الجودة والتي لا ترتبط بحجم الإنتاج حيث أن قيمة تلك التكاليف لا تتناسب مع عدد الوحدات المنتجة .

أصبح من الضروري تطوير نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وتبنيه على اعتبار أنه يلائم ويناسب تطورات البيئة الصناعية الحديثة وتعقيد عمليات الإنتاج . وقدرة هذا النظام من الوصول إلى تحديد دقيق لتكلفة المنتجات ، وبالتالي توفير بيانات ومعلومات يمكن الاستفادة منها في اتخاذ القرارات السليمة والمناسبة ، حيث يعتبر هذا النظام من أهم أساليب المحاسبة الإدارية.

٢-٢ مفهوم وتعريف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC

يعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة أحد التطورات الهامة في أساليب المحاسبة الإدارية ، ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة و المتغيرة من المعلومات في البيئة الصناعية المتقدمة ، فهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في احتساب بيانات التكلفة من خلال تحليل وتحديد تكاليف الأنشطة داخل الشركة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف . و يؤدي هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة، حيث أن الأنشطة تستهلك الموارد المتاحة في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك الأنشطة .

ولقد عرف (Horngren et al., 2009) نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بأنه "النظام الذي يقوم بتنقيح نظام التكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف أساسية ، و يقوم باحتساب تكاليف هذه الأنشطة و من ثم توزيع و تخصيص هذه الأنشطة على أهداف التكلفة مثل المنتجات ، الخدمات و العملاء ، و كما هو موضح بالشكل التالي:

الشكل رقم (٢-١) التكاليف المبنية على الأنشطة



الشكل من ترجمة الباحث

المصدر(Horngren et al., 2009, p170)

- كما عرفه (Hilton, 2008) بأنه "نظام يتكون من مرحلتين لتوزيع و تخصيص التكاليف غير المباشرة حيث يتم تجميعها أولاً في مجمعات للتكلفة ثم يتم تخصيصها على المنتجات النهائية بناءً على موجهات (مسببات) التكلفة".

- وأيضاً عرفه (Drury, 2008) بأنه "الأسلوب الذي يقوم على تفهم أفضل لسلوك التكلفة ، أي أنه يؤكد على ضرورة التعرف على ما يسبب التكلفة غير المباشرة (مسببات التكلفة) ثم يقوم بتتبع التكلفة إلى المنتجات أو الخدمات وفقا للأنشطة التي استفادت منها هذه الخدمات أو المنتجات ".
- في حين عرفه (Sapp et al. , 2005) بأنه "نظام أو مدخل للتكاليف للإشراف والرقابة على الأنشطة التي تستهلك الموارد والمنتجات أو الخدمات التي تستهلك الأنشطة ".
- أما (Kaplan and Anderson, 2004) فقد عرفاه بأنه "أسلوب توزيع وتخصيص التكاليف غير المباشرة و تقييم ربحية المنتج والإشراف والرقابة على التكاليف التشغيلية".

من التعاريف السابقة يمكن للباحث تلخيص مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC على أنه أسلوب لتوزيع وتخصيص التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة (منتجات ، خدمات ، عملاء) بناءً على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فرعية باعتبارها هدفاً لاحتساب التكلفة الأساسية التي تنجم عنها خدمات مشتركة (التكاليف غير المباشرة) حيث يتم تجميع تكاليف كل نشاط على حدة ثم تحميل تلك التكاليف على المنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام مسببات (موجهات) التكلفة .

٢-٣ العوامل التي ساعدت على ظهور نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC

نظرا للتطورات التقنية الهائلة التي شهدتها البيئة الصناعية المتقدمة أصبح من الضروري إيجاد أنظمة تكاليف تلبي حاجات مستخدمي القرار، وذلك لارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة والتي أصبحت تشكل جزءاً كبيراً من تكاليف الشركة .

ومن هنا كان من الأفضل لهذه الشركات التوجه إلى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة الذي قدمه (Cooper and Kaplan, 1988) ، حيث يقوم هذا النظام بالتركيز على الأنشطة التي تقوم بها الشركة كل على حدة ، لتتمكن إدارات تلك الشركات من

اتخاذ القرارات السليمة بما يتعلق بالإنتاج ووضع السياسات الإنتاجية لاتخاذ قرارات التخطيط والرقابة والتسعير وغيرها وبالتالي تحسين وضعها التنافسي .

ويمكن القول إن أهم العوامل التي أدت إلى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ، (أبو نصار،٢٠٠٨) ، (Horngren et al., 2006) هي التالية:

١- **التنوع الكبير في المنتجات** واختلاف مواصفاتها ودرجة تعقيد العمليات الإنتاجية التي تمر بها، هذا كله أدى إلى وجود تطلعات تنافسية للتكاليف بالإضافة إلى تحسين جودة المنتج من حيث التصميم وقدرته على أداء وظائفه ، وتفعيل خدمة ما بعد البيع ، وإرضاء المستهلك ، والتوقيت المناسب في الإنتاج والبيع .

٢- **ازدياد نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة** إلى إجمالي التكاليف الصناعية نتيجة للاستخدام المتزايد للمكننة والأتمتة في الإنتاج وأجهزة التصنيع المتطورة، مما أدى إلى انخفاض تكاليف العمل المباشر على حساب ارتفاع التكاليف غير المباشرة .

٣- **زيادة حدة المنافسة** بين الشركات نتيجة العولمة ووجود أسواق للمنتجات أكثر تنافسية من السابق ، وبالتالي ضعف تأثير أي شركة بمفردها على أسعار بيع المنتجات ، مما يعني زيادة الاهتمام بموضوع التكاليف والرقابة عليها وتخفيضها وتحديد المنتجات الأكثر ربحية من خلال وجود نظام أكثر دقة وصحة .

٤- **زيادة وعي الإدارة** بأهمية موضوع التكاليف وأهمية بيانات ومعلومات التكاليف في مساعدة الإدارة في وظائف التخطيط والرقابة والتقييم واتخاذ القرارات.

٥- **عدم ثقة المدراء** بالتكاليف المستخرجة من أنظمة التكاليف التقليدية عند اتخاذ قرارات التسعير، ورغبة الإدارة بمجاراة التطورات العالمية .

٦- **انخفاض الأرباح** بالرغم من الزيادة في حجم المبيعات .

٧- **تظهر بعض المنتجات** بأنها تزيد من ربحية الشركات بالرغم من تسعيرها بدون هامش ربح معقول .

٨- **إن بعض المنتجات التي تحقق هوامش** ربح مرتفعة لا تباع من قبل المنافسين.

٩- **إن بعض منتجات الشركة تباع** بأسعار منخفضة مقارنة بالمنافسين.

١٠- **حاجة الإدارة** إلى بيانات ومعلومات من أجل التخطيط والرقابة والتحفيز واتخاذ القرارات وتطوير العمل بشكل ملائم ، مع التركيز على الموارد الاقتصادية وتطبيق مبدأ التوزيع حسب نسبة الاستفادة.

٢-٤ أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في القطاع الصناعي :

لقد كان الهدف الأساسي وراء نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو سد الفجوة الناتجة عن ضعف أنظمة التكاليف التقليدية في معالجة التكاليف غير المباشرة في الشركات الصناعية في تعقيد العمليات الإنتاجية وتنوعها والتي اعتمدت في الأساس على المكننة . ومن الممكن القول إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو وليد البيئة الصناعية الجديدة وهو أحد الإبداعات المحاسبية في أواخر القرن الماضي وبدايات القرن الحالي وأحد أهم الأدوات الإدارية المستخدمة للسيطرة على التكاليف واتخاذ القرارات.

وفي ظل هذه التغيرات أصبحت الشركات الصناعية بحاجة ماسة إلى توفر بيانات ومعلومات أكثر دقةً وتفصيلاً من أجل اتخاذ القرارات الملائمة وإحكام الرقابة على عناصر التكاليف بهدف تخفيضها لمواجهة المنافسة وإرضاء الزبائن والمستهلكين ، حيث أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يتمتع بقدرة عالية في تخصيص التكاليف غير المباشرة و قدرته على توفير معلومات أكثر دقة عن التكاليف وبالتالي إشباع حاجة هذه الشركات من المعلومات التي تجعلها قادرة على السيطرة على التكاليف واتخاذ القرارات الملائمة وخصوصاً تلك التي تخص تخفيض تكاليف المنتجات وتسعيرها.

إن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يدير الأنشطة وليست التكاليف . ولذلك فإن هذا النظام يركز الانتباه على الأمور التي تجعل الإدارة تعمل بكفاءة أو تغير من طريقة أدائها. لذا فإن أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة تعود إلى ما يلي:

* تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.

* قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها الشركة، وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة . لهذا فإن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يقوم على تحليل التكلفة الكلية للنشاط إلى تكلفة استخدام النشاط وتكلفة الطاقة غير المستغلة للنشاط ، وبالتالي فإنه يركز على أنه يوجد مجموعة من الأنشطة يتم تأديتها باستخدام موارد معينة وأن الطلب على هذه الموارد لا يتناسب مع حجم الإنتاج بقدر ما يتناسب مع درجة تنوع وتعقيد المزيج الإنتاجي والتسويقي للشركة.

٢-٥ الأهداف التي يسعى نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لتحقيقها

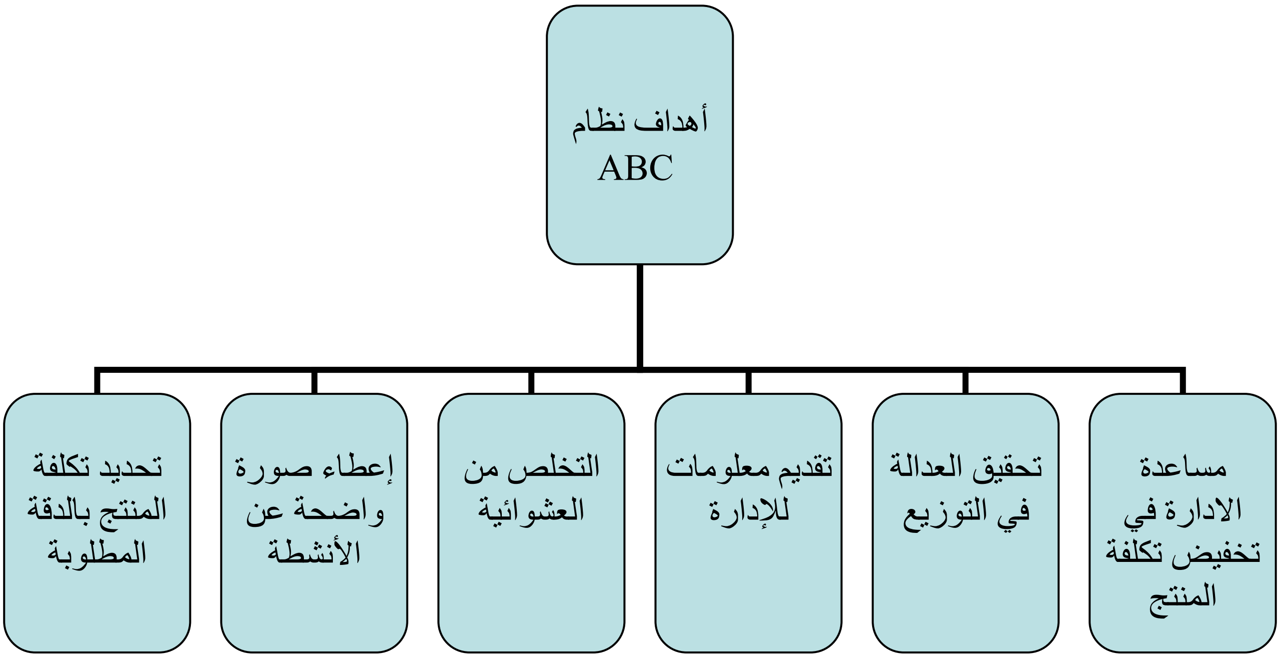
(التكريتي ،٢٠٠٧) :

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة .
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما .
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة .
- تقديم صورة واضحة ودقيقة لإدارة الشركة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة.

- مساعدة إدارة الشركة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة من تلك التي لا تضيف قيمة للمنتج، وبالتالي العمل على تخفيض تكاليف مثل تلك الأنشطة.
- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

والشكل التالي يوضح أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.

الشكل رقم(٢-٢) أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.



المصدر (التكريتي، ٢٠٠٧، ص١٦٥)

٢-٦ الخصائص الواجب توافرها في بيئة التكاليف حتى تكون ملائمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (شروط تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة) : (Hilton,2008)

- تزايد استخدام أنظمة التصنيع المتقدمة في عمليات الإنتاج .
- قيام الشركة بإنتاج تشكيلة متعددة من المنتجات بالإضافة إلى تعقيد العمليات الإنتاجية .
- زيادة استخدام الأنشطة المساندة في الشركة .

- زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة بنسبة كبيرة في هيكل تكلفة المنتج والتي لا تتغير بشكل نسبي مع حجم النشاط المتعلق بكل منتج على حدة.
- اختلاف أحجام كميات الإنتاج مع زيادة حدة المنافسة في السوق الذي تعمل فيه الشركة .
- اعتماد الشركة على العمل الآلي بشكل ملحوظ يصعب معه تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات باستخدام الأنظمة التقليدية المتعلقة بالعمل المباشر.
- اعتقاد الإدارة بأن أنظمة التكاليف السائدة والتي تستند إلى تكاليف العمل المباشر في احتساب معدلات التحميل تشوه تكلفة المنتج.
- توافر نظام محاسبي يمكن من خلاله الحصول على المعلومات والبيانات الدقيقة والتفصيلية بغرض تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها بتكلفة منخفضة.

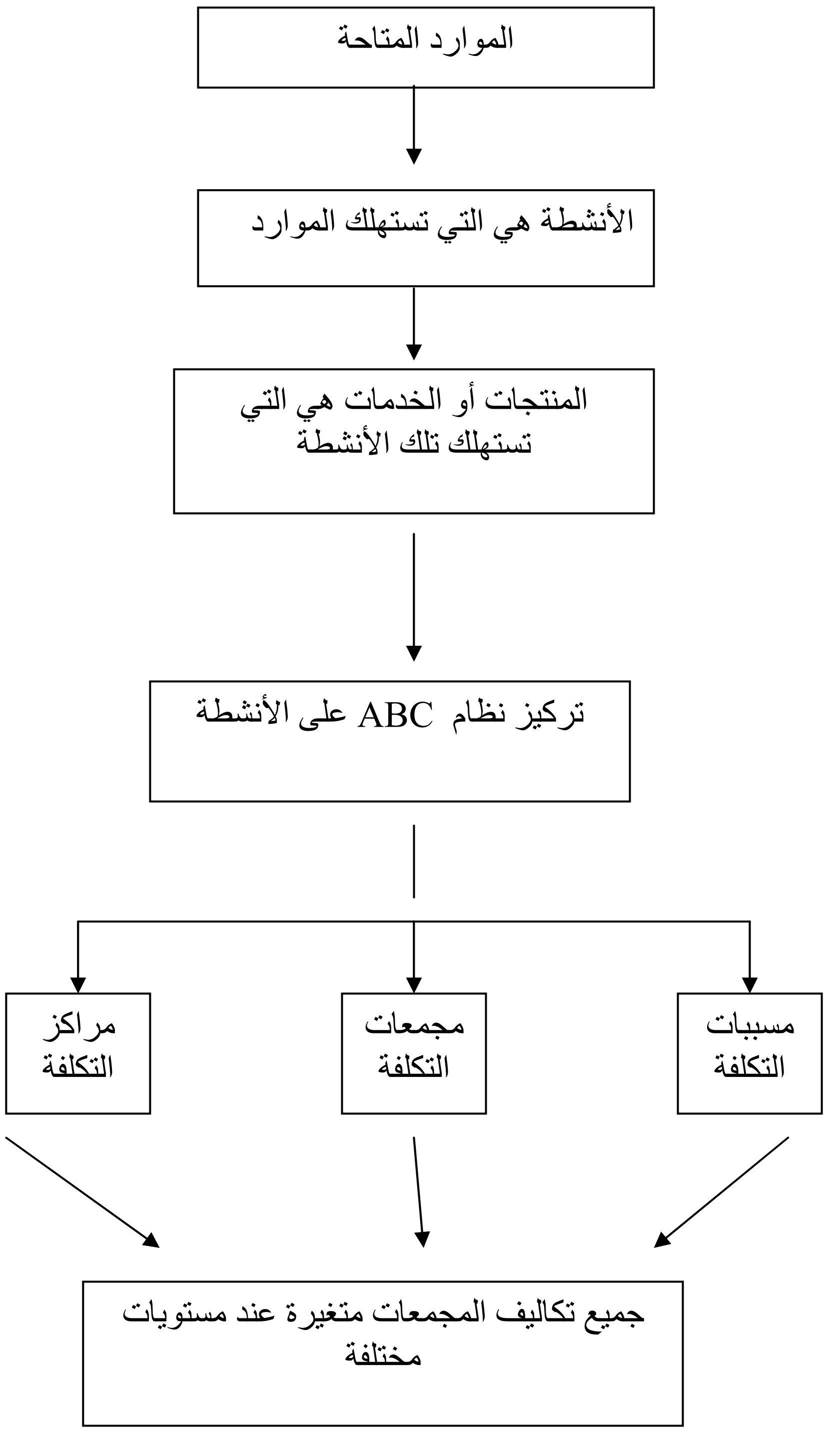
٢-٧ الافتراضات التي يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة:

يقوم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على عدة افتراضات ، من أهمها (هديب ، ٢٠٠٩) :

- أن استهلاك الموارد يسبب حدوث التكلفة .
- أن الأنشطة تستهلك الموارد.
- أن المنتجات أو الخدمات تستهلك الأنشطة.
- تركيز نظام ABC على الأنشطة.
- وجود العديد من مسببات التكلفة.
- تحديد العديد من مجمعات التكلفة .
- تحديد مراكز التكلفة حيث أن أنشطة مجمعات كل مركز تكون متجانسة.
- جميع التكاليف في كل مجمع تكلفة تكون متغيرة بحيث تتناسب مع النشاط .

ويمكن إيضاح تلك الافتراضات بالشكل التالي:

الشكل رقم (٢-٣) الافتراضات التي يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة



الشكل من إعداد الباحث

٢-٨ آلية عمل وخطوات تصميم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

إن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يستخدم تكلفة الأنشطة كأساس لتخصيص التكاليف على وحدة المنتج النهائي كما هو موضح في مفهوم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لذا فإن هذا النظام يعتمد بشكل أساسي على طبيعة الأنشطة والعمليات الإنتاجية في الشركة . فلابد أن يتلاءم تصميم هذا النظام مع طبيعة تلك الأنشطة والعمليات .

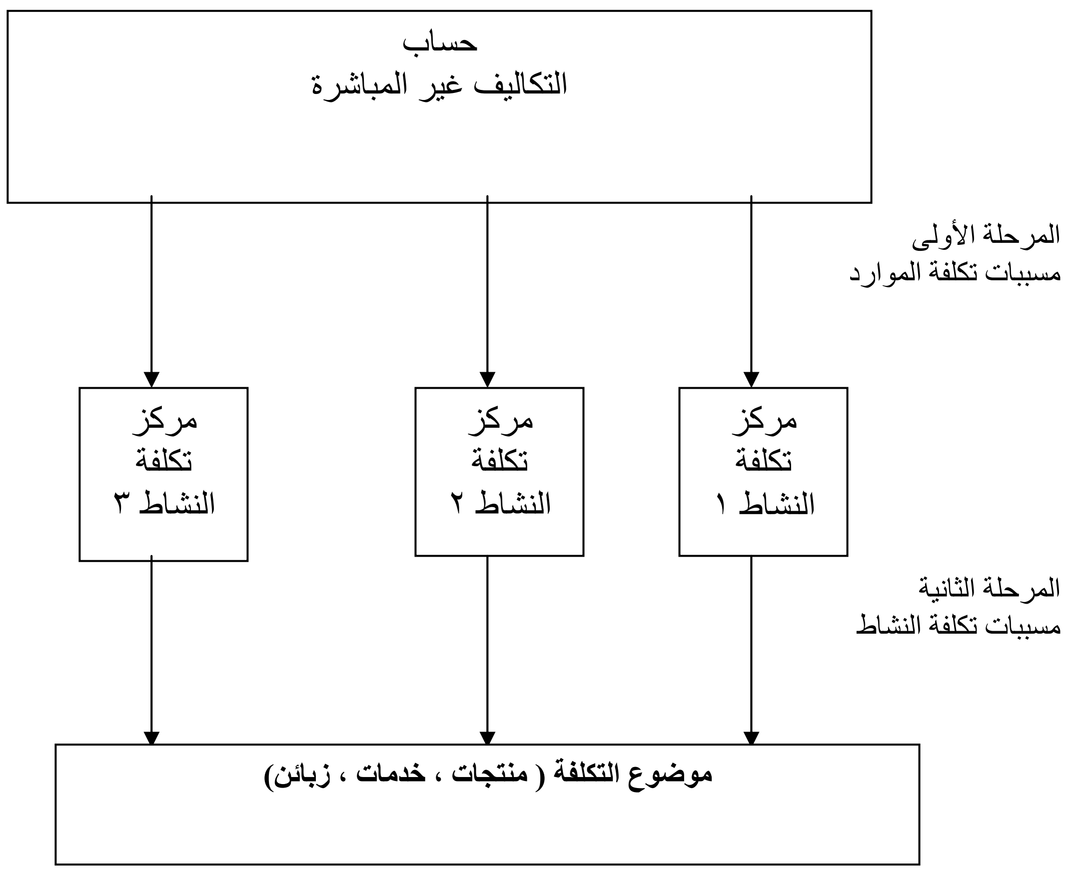
يرى البعض أن الشركات لاتطلب من نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة معلومات عن الإنتاج المادي فقط بل يتعداه إلى أبعد من ذلك ، فهي تبحث عن معلومات أكثر شمولية لدعم النشاطات التي من الممكن أن تتنوع نتيجة تنوع المنتجات والخدمات المقدمة لأكبر عدد من العملاء . لذا فإن هدف هذا النظام ليس هو تخصيص التكاليف غير المباشرة فقط وإنما يتعدى ذلك إلى قياس وتسعير كل الموارد المستخدمة من قبل الأنشطة التي تدعم الإنتاج وتسلم المنتجات أو الخدمات للعملاء. لذلك يحاول هذا النظام تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد ثم تتبع مصدر التكاليف التي ترتبط بتلك الموارد الخاصة بالأنشطة ، بحيث نحصل على إجمالي التكلفة لكل تلك الأنشطة ومن ثم تتبع (تخصيص) النشاط على المنتجات من خلال تحديد موجه التكلفة لكل نشاط (Atkinson, et al., 2008) .

إن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لايختلف عما هو عليه في أنظمة التكاليف الأخرى كونه نظاماً محاسبياً متكاملاً ، لابد أن يأخذ نفس الشكل والإجراءات التي يقوم عليها تصميم أي نظام تكاليفي آخر. في حين يرى البعض من علماء المحاسبة الذين كتبوا في مجال تطبيقه أنه يمكن الوصول إلى تصميم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة والآلية التي يعمل بها من خلال الخطوات التالية: (Drury, 2008), (Hilton, 2008) (Horngren et al.,2009)

- تحديد الأنشطة .
- تحميل التكاليف على مراكز تكاليف الأنشطة .
- اختيار مراكز التكاليف المناسبة وتحديد مسبباتها تمهيداً لتحميل تكاليف الأنشطة على تكلفة المنتج أو تكلفة الخدمة .
- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات .

ويمكن توضيح الآلية المتبعة في تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بالشكل التالي .

الشكل رقم (٢-٤) آلية تخصيص التكاليف غير المباشرة في نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة



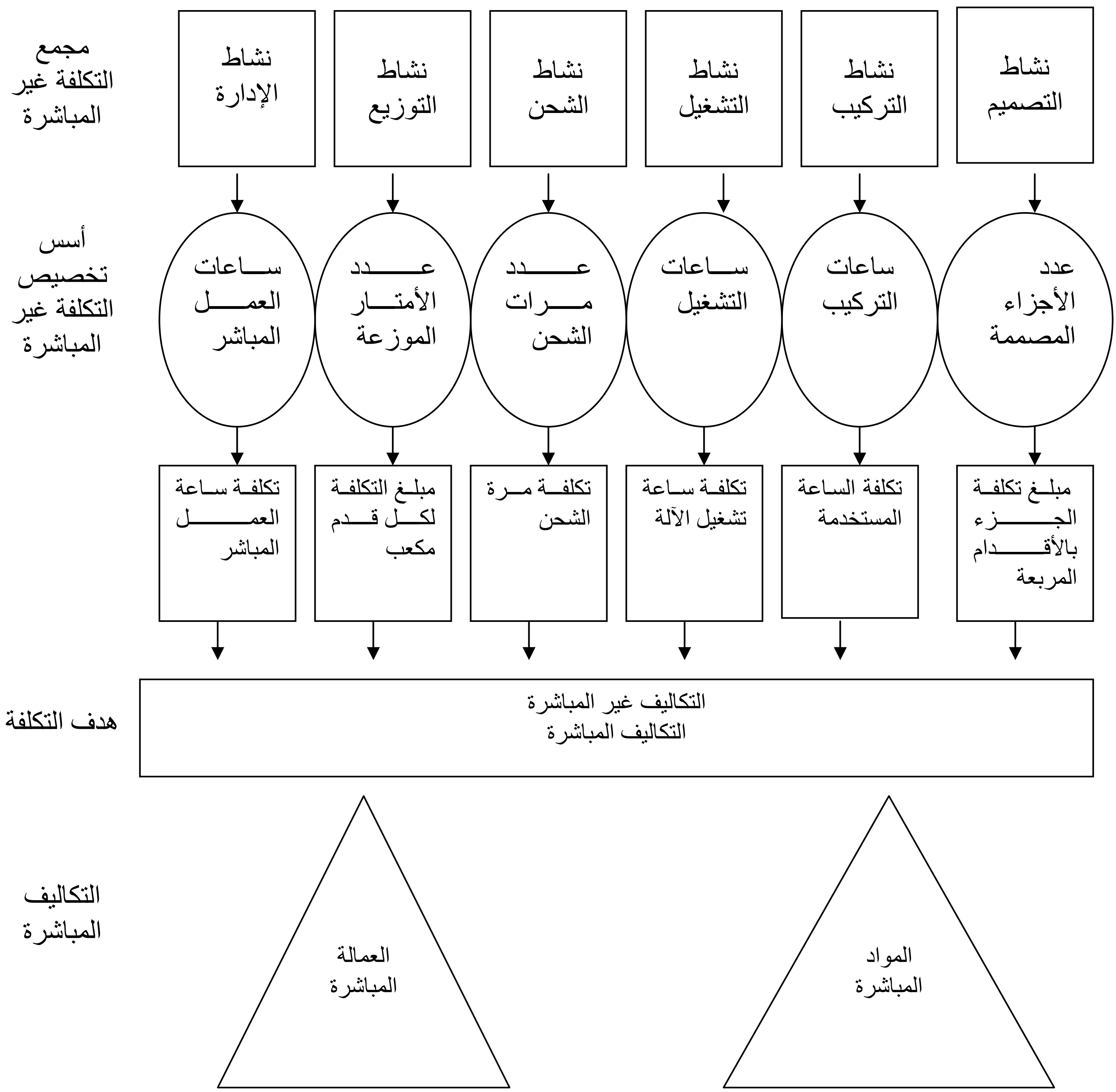
الشكل من ترجمة الباحث

المصدر(Drury, 2008, p224)

أما آلية تطبيق نظام محسبة التكاليف المبني على الأنشطة فتتم كما في الشكل التالي:

الشكل رقم (٢-٥) آلية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في إحدى شركات

صناعة البلاستيك



الشكل من ترجمة الباحث

المصدر (Horngren, et.al, 2009, p176)

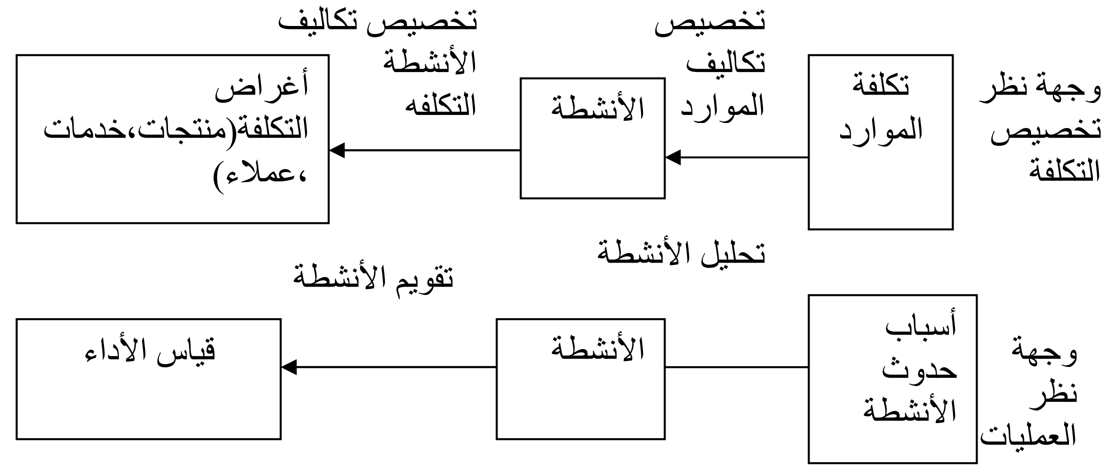
٢-٩ الإطار العام لنظام تكاليف الأنشطة

نستطيع من خلال تحليل الأنشطة المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة القول إن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة هو نظام تكاليف إداري ، كونه يعمل على احتساب تكلفة المنتجات وتحديدها بدقة ، كما أنه يقوم بتوضيح مدى أهمية هذا النشاط من عدمه ، كونه يعمل على تحليل عمل الشركات إلى أنشطة وبيان مدى إضافة هذا النشاط قيمة وعدم إضافته للقيمة ، أما بالنسبة للمنتج فهو يعمل على تخفيض التكاليف من خلال حذف أو تقليص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتجات من وجهة نظر العملاء . كما أنه يعمل على لفت نظر الإدارة بالتركيز على كل نشاط على حدة وذلك من خلال العمل بنظام الإدارة بحسب النشاط والموازنة التخطيطية على أساس الأنشطة والتي تستمد معلوماتها من نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة . لذلك يمكن أن ينظر إلى نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة من وجهتين هما:-

أولاً: وجهة نظر تخصيص التكلفة ، إذ أن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يخصص التكاليف على مرحلتين هما تخصيص الموارد للأنشطة ومن ثم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات .

ثانياً: وجهة نظر العمليات أو المراحل ، حيث يتم تحليل الأنشطة من خلال تحديد ووصف الأنشطة وانطلاقها داخل الشركة وصولا إلى تقويم هذه الأنشطة من خلال قياس أداءها .

الشكل رقم (٢-٦) الإطار العام لنظام ABC



الشكل من إعداد الباحث

لذا يمكننا القول بأن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ينطلق إلى مجالات أوسع وأبعد من تحديد تكلفة المنتج بحيث يصبح أداة هامة وفعالة لتدعيم ومواصلة التحسين المستمر في شتى المجالات في الشركة.

٢-١٠ الانتقادات الموجهة إلى نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

رغم المزايا والفوائد المتعددة لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها من تخطيط ورقابة على التكاليف ، إلا أن هناك بعض الانتقادات والمشكلات التي تصاحب عملية تصميم النظام وتطبيقه ، أهمها ما يلي: (أبو نصار، ٢٠٠٨) ،(درغام ، ٢٠٠٧)

- يحتاج النظام في مراحل تصميمه إلى جهد كبير من الإدارات المختلفة لوصف وتحديد الأنشطة المختلفة وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على تلك الأنشطة ومن ثم تحديد محركات التكلفة وهذا يتطلب تضافر الجهود ومن مختلف الإدارات.

- تكاليف تطبيق نظام ABC مرتفعة جدا وبالتالي عدم مقدرة الشركات الصغيرة على تحمل هذه التكاليف.
- يركز نظام ABC على القرارات الاستراتيجية في المدى طويل الأجل ، بينما يحتاج إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط على المدى القصير.
- كما هو الحال في عملية التغيير من نظام إلى نظام جديد فقد يواجه التغيير من الأنظمة التقليدية لدى العديد من الشركات إلى نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة مقاومة من بعض موظفي الشركة وخصوصا موظفي قسم المحاسبة لخشيتهم من صعوبة التطبيق وعدم الرغبة في التغير من نظام اعتادوا على استخدامه .
- إن نظام ABC يفترض أن العلاقات بين الموارد الاقتصادية والأنشطة وبين الأنشطة والمنتجات هي علاقات خطية طردية .

المبحث الثاني

تخفيض التكاليف من خلال تحليل سلسلة القيمة

٢-١١ المقدمة

تعتبر عملية التحليل هي الأساس في بناء أو تكوين أي نظام كان ، إذ أن عملية التحليل تستخدم عدة طرق وأساليب لتحليل المعلومات والبيانات اللازمة لبناء أي نظام . وتختلف الأساليب المستخدمة في عملية التحليل من نظام إلى آخر تبعاً للهدف الذي وجد من أجله هذا النظام ، فعملية التحليل حاضرة في أي نظام ولكن أسلوب ومنهج التحليل هو الذي يختلف. على سبيل المثال إذا تم تطوير نظام لتقييم أداء العاملين في شركة ما يجب أولاً القيام بتحليل العمل الذي يقوم به العاملون إلى أنشطة ، و تحديد الأنشطة المراد تقييم الأداء فيها ، من ثم وضع معايير أساسية ليتم من خلالها تقييم الأداء بناءً عليها . أما إذا أريد وضع نظام يتم من خلاله تحديد الوقت اللازم لإنتاج منتج معين يجب في البداية القيام بتحليل مراحل الإنتاج التي يمر بها هذا المنتج ، وتحديد الوقت الذي يتم صرفه لإتمام كل مرحلة من هذه المراحل ، من ثم يكون إجمالي وقت إنتاج هذا المنتج يساوي مجموع أوقات مراحل الإنتاج التي يمر بها .

نلاحظ مما سبق وجود عملية التحليل في كلا النظامين . ففي النظام الأول كان أسلوب التحليل يركز على الأنشطة التي يتم ممارستها في الشركة ، وفي النظام الثاني يتم التركيز على مراحل الإنتاج التي يمر بها المنتج ، و هذا دليل على وجود عملية التحليل في أي نظام و لكن هناك اختلاف في أسلوب و منهج التحليل لاختلاف أهداف النظام المراد تطبيقه .

إن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة كغيره من الأنظمة الأخرى يعتبر عملية التحليل هي الأساس في عملية بنائه وتطوره بإسلوب منهجي صحيح وسليم . إن ما يميز نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة هو استخدامه في البداية لمنهج التحليل الدقيق والشامل والمستمر للأنشطة التي تمارسها الشركة و بشكل متعمق ومفصل و التي قد تصل في بعض

الأحيان إلى أدنى مستويات النشاط قبل أن يتم تحميل التكاليف على المنتجات أو الخدمات المقدمة من قبل الشركات ، إذ يعتمد أسلوب التحليل هذا على العلاقة السببية المباشرة بين التكلفة والنشاط للوصول إلى أسس أكثر منطقية وعدالة لتحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات بالاعتماد على العلاقة السببية المباشرة أو غير المباشرة بين النشاط والمنتج أو الخدمة (أغراض التكلفة) ، وبالتالي الحصول على تكلفة دقيقة وعادلة لهذه المنتجات أو الخدمات.

٢-١٢ سلسة القيمة:

٢-١٢-١ مفهوم سلسلة القيمة

يقصد بسلسلة القيمة مجموعة الوظائف المتتالية التي تضاف فيها القيمة (المنفعة) إلى المنتجات أو الخدمات من البداية إلى النهاية ، عندما كانت مجرد أفكار إلى النهاية عندما تستهلك من قبل العميل ومروراً بالتصميم والإنتاج والتسويق والتوزيع (Horngren, 2009).

٢-١٢-٢ جوانب سلسلة القيمة:

تتلخص جوانب سلسلة القيمة بجانبين (حسين ،٢٠٠٤) كمايلي:

١- معاملة كل وظيفة من وظائف الأعمال (سلسلة القيمة) ، (عملية البحوث والتطوير، تصميم السلعة أو العملية الإنتاجية ، الإنتاج ، التسويق والتوزيع ، خدمة العملاء وإدارة العملاء ، إدارة الأعمال الاستراتيجية ...) ، على أنها أنشطة ضرورية تضيف قيمة للمنتج .

٢- التكامل والتنسيق بين جهود كافة وظائف الأعمال بالشكل الذي يؤدي إلى تحسين قدرات كل وظيفة من هذه الوظائف .

إن كل وظيفة من وظائف سلسلة القيمة تتألف من الأنشطة . فمن خلال نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ، يمكن تحديد وتعريف جميع الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج معين أو خدمة معينة ، بالتالي فإن تحديد هذه الأنشطة لا يظهر بأن جميع هذه الأنشطة ذات أهمية أو ذات قيمة مضافة ، حيث تختلف الأنشطة ذات القيمة المضافة باختلاف طبيعة الشركة والأحداث التي تتعرض لها.

٢-١٢-٣ مفهوم تحليل سلسلة القيمة

إن مفهوم تحليل سلسلة القيمة هو مدخل مناسب لتحقيق التفاعل والترابط بين وجهات النظر الداخلية والخارجية . لذا فإن تحليل سلسة القيمة هو حجر الأساس في بناء القدرة التنافسية المستمرة عن طريق توفير المعلومات المالية وغير المالية عن كافة أنشطة الشركة بدءاً من تصميم فكرة المنتج وانتهاءاً بتقديم خدمات ما بعد البيع . بالتالي فإن هدف سلسلة القيمة هو إيجاد القيمة وليس مجرد الإضافة إلى هامش الأرباح . ويمكن تحقيق ذلك من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج والعمل على تطويرها وتنميتها بهدف زيادة القدرة التنافسية للمنتج الذي يرغب العميل الحصول عليه بشكل يختلف عن ما يقدمه المنافس في سوق المنتج ، وأيضا تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج ويعمل على التخلص من آثارها السلبية باستبعادها أو تقليصها أو دمجها مع أنشطة أخرى . فنجد أن سلسلة القيمة تعتمد على أهداف التكلفة في شكل أكثر تحديداً للأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج أو تحقق طلب ورغبة العميل(السعدي ، ٢٠٠٨) .

إن سلسلة القيمة هي أداة تستخدم في تقسيم التكاليف إلى نوعين: تكاليف مرتبطة بالعمل وأخرى مرتبطة بالمنتج بالشكل الذي يساعد في تحديد مرحلة الإنفاق : هل هي مرحلة البحوث والتطوير أم التصنيع أم التوزيع والتسويق. وبالتالي يتضح لنا بأنه يتم ربط التكاليف من وجهة النظر الداخلية (أنشطة الشركة) بالتكاليف من وجهة النظر الخارجية (العميل) ، مع ضرورة الاهتمام بتتابع الأنشطة بدءاً من مرحلة البحوث والتطوير وانتهاءً بالتوزيع وبيع المنتجات .

ويمكن القول إن سلسلة القيمة هي مجموعة من الأنشطة المترابطة المسؤولة عن إيجاد القيمة بدءاً من مصادر الحصول على المواد الخام من الموردين وانتهاءً بتسليم المنتجات إلى المستهلك النهائي . حيث أن هذه الأنشطة المتتابعة تضيف كل منها قيمة ومنفعة جديدة للمنتج النهائي الذي هو بمثابة المخرجات المستهدفة للعميل.

ومن وجهة نظر الباحث يعتبر أسلوب تحليل سلسلة القيمة من الأساليب التي يرتكز عليها التحليل الإستراتيجي في تخفيض التكاليف ، من خلال قيام هذا الأسلوب بتحليل الأنشطة وتقويم قدرتها على إضافة القيمة وتوفير المعلومات التي تساعد في الكشف عن أوجه القصور في أدائها ، وإعادة تصميم المنتج أو تغيير المواد المستخدمة أو إدخال تغيرات في أساليب الإنتاج ، أو تصميم مسار الأنشطة ، ومن ثم إعادة صياغة وتشكيل سلسة القيمة.

٢-١٢-٤ النظرة إلى الشركة بموجب تحليل سلسلة القيمة

بين (Hilton, 2008) النظرة إلى الشركة بموجب تحليل سلسلة القيمة على أنها مكونة من مجموعة من الأنشطة المتسلسلة والمترابطة التي تقوم بإيجاد وخلق قيمة للمنتج ، وذلك من خلال جميع المراحل الممتدة من تهيئة المواد ولغاية تسليم المنتج . وأبرز مهام تحليل سلسلة القيمة:

- إنها تمثل إحدى الأدوات الأساسية للتحليل الإستراتيجي من خلال تخفيض التكلفة عن طريق تحليل تكلفة وإيرادات وموجودات كل شركة ومقارنة سلسلة القيمة للشركة مع سلاسل القيمة لواحدة أو أكثر من الشركات المتنافسة .
- تعد أحد الأدوات الكفؤة والفعالة في التحديد الشامل لتكاليف وإيرادات الأنشطة وبالشكل الذي يغطي كامل دورة حياة المنتج.
- تقدم صورة واضحة عن تدفق الأنشطة في الشركة .

٢-١٣ الأنشطة التي تؤدى داخل الشركة وفقا لخاصية التدرج

وبشكل عام يمكن تقسيم الأنشطة المؤداة داخل الشركة لإنتاج منتج معين أو تقديم خدمة وفقاً لخاصية التدرج (Hierarchies of Activities) إلى أربع مجموعات،(Hilton,2008) (Horngren ,2009) ، (Drury ,2008)، (أبو نصار،٢٠٠٨)، (Garrison,2008) (Atkinson et al.,2008) ، (Blocher et al.,2002):

١- **الأنشطة المرتبطة بوحدة المنتج (Unit-Level Activities):** وهي تلك الأنشطة المؤداة لكل منتج أو خدمة مقدمة بشكل مباشر ، ويتناسب حدوثها طردياً مع حجم إنتاج الوحدات . تتضمن تكاليف هذه الأنشطة تكلفة العمل المباشر ، المواد المباشرة وتكاليف تشغيل الآلات وبعض التكاليف الأخرى التي يسهل تتبعها لوحدة المنتج ، مثل قص القماش واستهلاك الطاقة المحركة لتشغيل الآلات .

إن هذا النوع من الأنشطة مرتبط بعدد الوحدات المنتجة أي أن تكاليف الأنشطة هنا يزداد أو يقل حسب عدد الوحدات المنتجة في كل مرة . فعلى سبيل المثال، الطاقة المستغلة في الإنتاج ترتبط بعدد ساعات العمل أو عدد ساعات تشغيل الآلات والتي بدورها ترتبط بشكل رئيسي بعدد الوحدات المنتجة ، ومن الأمثلة أيضا الرقابة على جودة الإنتاج ، فإن التكاليف المرتبطة بهذا النشاط في حالة استخدام الشركة لنظام العينات وفحصها بناءً على عدد الوحدات المنتجة.

٢- **الأنشطة المرتبطة بالدفعة الإنتاجية (حزم الإنتاج) (Batch-Level Activities):**

هي الأنشطة المؤداة لكل دفعة إنتاجية أو خدمة محدودة بغض النظر عن الوحدات المنتجة بكل دفعة ، مثل: استلام وفحص المواد الخام ، نقل المواد الخام ، تهيئة الآلات ، التعبئة والشحن ، ضبط الجودة . وتعد تكلفة هذه الأنشطة مشتركة لجميع الوحدات ضمن المجموعة ، وبناءً عليه فإن مسببات تكاليف هذه الأنشطة هي على التوالي : عدد

الأوامر ، استلام المواد ، عدد مرات الفحص ، عدد مرات النقل ، عدد مرات تهيئة الآلات.

إن ارتباط النشاط بمجموعة من العمليات أو حجم معين من الإنتاج فإن الأنشطة وما يترتب عليها من تكاليف تسمى تكاليف الأنشطة المرتبطة بحزم الإنتاج ، ومن أمثلتها: أنشطة تكاليف فحص العينات في مصانع الألبان ومشتقاتها حيث يتم الفحص في كل مرة يتم فيها الإنتاج بغض النظر عن حجم الكمية المنتجة.

٣- **الأنشطة المرتبطة بالمنتج بشكل عام (Product-Sustaining-Level Activities)**: وهي تلك الأنشطة المؤداة لوحدات منتج واحد بعينه ولا تستفيد منها منتجات أو خدمات أخرى ، أي أن هذا النوع من الأنشطة يرتبط بشكل أساسي بمنتج محدد ولا يرتبط بعدد الوحدات المنتجة أو عدد حزم الإنتاج ، ومن الأمثلة عليها: مواصفات المنتج، تصميم وتطوير المنتج ونشاط تسويقه، هندسة العمليات ، الإعلان عن المنتج ، التغيرات الهندسية ، اختبارات الجودة ، دراسة السوق للعميل .

وتزداد تكاليف هذه الأنشطة بزيادة عدد المنتجات المختلفة ، وبالتالي يتم تحميل هذه التكاليف على المنتج باستخدام مسببات تكلفة مناسبة ، ويستخدم عادة عدد أوامر التغيرات الهندسية كأساس ربط هذه التكاليف بالمنتجات. ومثال عليها أيضا وجود منتج يتطلب فحصاً خاصاً مختلفاً عن باقي المنتجات ، وهذا يقتضي إنشاء مختبر خاص به . لذا فإن تكاليف إنشاء المختبر وتشغيله تعتبر تكاليف منتج ، وبناءً عليه ، فإن هذا النوع من الأنشطة تحمل وتوزع تكاليفها على المنتجات حسب حصة كل منتج منها وليس بناءً على الوحدات المنتجة أو حزم الإنتاج.

٤ – **الأنشطة المرتبطة بالشركة ككل (Facility–Sustaining Level–Activities):**

وهي عبارة عن الأنشطة اللازمة لدعم عمليات الشركة ككل وتوفير البنية التحتية الإدارية التي تجعل من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمة ممكنة . لذا فإن هذا النوع من الأنشطة يرتبط بالمؤسسة بشكل عام ولا يرتبط بمنتج معين أو عدد وحدات الإنتاج ، من أمثلتها: رواتب إدارة التخطيط ، راتب المدير العام ، رواتب قسم المحاسبة ، مصروف الدعاية والإعلان ، اهتلاك المعدات ، صيانة المعدات والآلات ،التأمين ، المباني والأراضي ، التدفئة والإضاءة ، النظافة والأمن ، العلاقات العامة ، إعداد التقارير السنوية للمساهمين. لذا فإن هذه الأنشطة يتم معالجة تكاليفها على أنها تكاليف عامة لجميع المنتجات في الشركة، وبالتالي يتم حسمها كمبلغ إجمالي من قائمة الدخل لجميع خطوط الإنتاج كتكاليف فترة أو يتم تخصيصها بشكل عشوائي.

٥– **الأنشطة المرتبطة بالعميل (Customer–Level–Activities) :**

وهي تلك الأنشطة المرتبطة بعملاء محددين، حيث يتم تحديد الأنشطة والتكاليف المرتبطة بها بناءً على الخدمة المقدمة للعملاء ، وبالتالي لا ترتبط هذه الخدمات المقدمة للعملاء بشكل أساسي بالمنتج أو عدد الوحدات المباعة مثل طلبات المبيعات ، إرسال الكتالوجات ، أبحاث سوق العميل ، توصيل البضاعة ، وخدمات ما بعد البيع،. لذا فإن هذه الأنشطة وما يرتبط بها من مصاريف تتم لكل عميل وبغض النظر عن حجم مشترياته من الشركة . ,وبناءً عليه فإن تحليل هذا النوع من الأنشطة وتحميل تكلفته على العملاء يظهر للإدارة أن فئة معينة من العملاء الذين تقل مشترياتهم عن قيمة معينة يتوجب التوقف عن بيعهم أو رفع أسعار البيع لهم.

الشكل رقم (٢-٧) هرمية تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

طلبات المبيعات ، أبحاث سوق العمل توصيل البضاعة ، طلبات المبيعات خدمات ما بعد البيع	أنشطة مرتبطة بالعميل
صيانة المعدات والآلات، المباني والأراضي النظافة والأمن ،التدفئة والإضاءة العلاقات العامة ، رواتب إدارة التخطيط ، راتب المدير العام ، رواتب قسم المحاسبة ، مصاريف الدعاية والاعلان ، اهتلاك المعدات والآلات ، إعداد التقارير السنوية للمساهمين	أنشطة مرتبطة بالشركة ككل
مواصفات المنتج ، تصميم وتطوير المنتج ، نشاط تسويق المنتج، هندسة العمليات ، الإعلان عن المنتج، التغييرات الهندسية ، اختبارات الجودة، دراسة السوق للعميل .	أنشطة مرتبطة بالمنتج بشكل عام
استلام وفحص المواد الخام، نقل المواد الخام تهيئة الآلات ، التعبئة والشحن ، ضبط الجودة، أوامر الشراء .	أنشطة مرتبطة بالدفعة الإنتاجية (حزم الإنتاج)
العمل المباشر، المواد المباشرة ، تشغيل الالات ، الطاقة .	أنشطة مرتبطة بوحدة المنتج

إعداد الباحث

٢-١٤ تصنيف الأنشطة حسب القيمة المضافة

إن أهمية نظام تكاليف الأنشطة ترجع أساساً إلى كونه يهتم بالأنشطة وتصنيفها إلى أنشطة مضيفة للقيمة وأخرى غير مضيفة للقيمة وذلك من وجهة نظر العميل ، لذا فإنه عند التطرق لهذا النظام لابد من التعرض إلى الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة. فكون نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يقوم على أساس الأنشطة فذلك لايعني أن جميع الأنشطة التي تؤدي في الشركة ذات أهمية أو ذات قيمة مضافة.

وتختلف تعريفات الأنشطة ذات القيمة المضافة باختلاف طبيعة الوحدات الاقتصادية والمواقف والأحداث التي تتعرض لها ، إلا أنها تتصف بالخصائص التالية :

- أنشطة تضيف قيمة من وجهة نظر العميل.
- أنشطة تؤدى بأقصى درجة من الكفاءة.
- أنشطة تؤدي إلى تحقيق أهداف الشركة.

لذا يمكن القول(Raiborn,2006) إن الأنشطة التي تضيف قيمة هي تلك الأنشطة التي يرغب العميل بأن يدفع قيمة مقابلها وتؤدى بدرجة عالية من الكفاءة وتكون ضرورية لتحقيق أهداف الشركة ، وهي أنشطة جوهرية تقوم بها الشركة . وهذه الأنشطة على نوعين:

١- أنشطة تقوم ببعض العمليات الإنتاجية داخل الشركة مثل: أنشطة الإنتاج والفحص ومراقبة الجودة.

٢- أنشطة تستمد قيمتها من أنها تقدم خدمات مباشرة للعملاء مثل أنشطة البيع وخدمة العملاء.

أما الأنشطة التي لا تضيف قيمة هي تلك الأنشطة التي يمكن استبعادها أو تقليصها بدون أن تفقد الشركة العميل ودون أن تؤثر على تحقيق أهداف الشركة (Weygandt ، 2002) . لذا فإن تبويب الأنشطة حسب القيمة المضافة يتيح فرصةً كبيرةً لإدارة الشركة لدراسة تكاليف الأنشطة

بالعمق والتحليل المناسب ومحاولة إلغاء أو تقليص الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة والتي لاتحقق قيمة مضافة ، وكذلك دراسة إمكانية تحسين أساليب أداء الأنشطة ذات القيمة المضافة الضعيفة.

ويمكن القول إن الأنشطة التي تضيف قيمة value–added activities: هي تلك الأنشطة التي يؤدي التخلص منها إلى القصور والانحراف في خدمة العملاء أو جودة المنتج أو مستوى الإنجاز.

أما الأنشطة التي لا تضيف قيمة non–value–added activities : فهي تلك الأنشطة التي لا يؤثر التخلص منها على خدمة العملاء أو جودة المنتج أو على مستوى الإنجاز.

حتى نتمكن من التعرف على الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة يتم تحليل الأنشطة من خلال أربع خطوات رئيسة كما يلي (Atkinson et al., 2007) :

١- تحديد أهداف العمليات وذلك من خلال معرفة حاجة المستهلكين أو توقعاتهم من العمليات.

٢- تسجيل الأنشطة المستخدمة في صنع المنتج أو تقديم الخدمة من بداية العمليات وحتى نهايتها وذلك باستعمال الخرائط .

٣- تصنيف جميع الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة .

٤- التحسين المستمر لكفاءة جميع الأنشطة وتطوير الخطط للتخلص من الأنشطة التي لاتضيف قيمة أو تقليصها.

ويمكن تصنيف الأنشطة التي تضيف قيمة إلى فئتين:

الأولى: الأنشطة التي تساهم مباشرة في رضاء أو نظرة العميل إلى المنتج ، وبالتالي تساعد على زيادة قيمة المنتج من وجهة نظر العميل.

الثانية: الأنشطة التي تعتبر ضرورية لكي تؤدي الشركة كل وظائفها . وتنقسم هذه الفئة بدورها إلى مجموعتين :

١- **أنشطة مساندة :** وهي تلك الأنشطة التي تقدم خدمات مباشرة وضرورية للأنشطة التي تضيف قيمة.

٢- **أنشطة معززة :** وهي الأنشطة التي تحافظ على وجود الشركة ككل .

أما الأنشطة الأخرى الباقية ، فهي أنشطة لا تضيف قيمة بمعنى أنها أنشطة غير ضرورية ويمكن التخلص منها دون التأثير على رضاء أو نظرة العميل إلى المنتجات ، ودون التأثير على قدرة الشركة على أداء وظائفها مثل : أنشطة التخزين، ومناولة المواد ، الفحص ، إصلاح الإنتاج المعيب، وقت الانتظار للتشغيل. والواضح أن مثل هذه الأنشطة يستهلك الموارد دون إضافة أي قيمة للمنتج .

٢-١٥ تخفيض التكاليف (أساليب دراسة العمل ودراسات الوقت وتحليل القيمة)

كان تخفيض التكاليف وما زال على الدوام هدفاً تشغيلياً تسعى إدارة الشركة إلى تحقيقه ، رغبةً منها في تحقيق ميزة تنافسية تجاه الشركات الأخرى وفي زيادة ربحيتها ، ولكن وسائل ونظم تخفيض التكاليف قد تغيرت مع تغير بيئة الأعمال في المجال التكنولوجي واستخدام نظم التصنيع المتقدمة وإدخال نظم المعلومات حتى في المجال الإداري ، وكذلك التوجه الواضح نحو تلبية احتياجات العملاء بتقديم منتجات جديدة بجودة عالية ومحسنة باستمرار ، كل ذلك متضامن مع تنافس عالٍ شديد للمحافظة على الأسواق التقليدية والدخول إلى أسواق جديدة .

ومع تغير بيئة الأعمال فقد تم ابتداع وتطوير طرق حديثة في المحاسبة الإدارية لتكون أدوات لقياس وتقويم الأداء ، وبصورة خاصة في مجال تصميم المنتج وأنشطة التطوير ، ولتقدم نظماً رقابية حديثة تساهم في تخفيض التكلفة بشكل منتظم يغطي جميع الأنشطة لمرحلة ما قبل الإنتاج ومرحلة الإنتاج نفسها ومرحلة ما بعد الإنتاج .

فيما يلي سيتم استعراض مدخلين أساسيين لتخفيض التكاليف :-

١. **المدخل التقليدي لتخفيض التكلفة** : وهو نظام الرقابة المعيارية عن طريق تحديد الانحرافات المعيارية وتحليل أسبابها .

٢. **المداخل الحديثة لطرق تخفيض تكلفة المنتجات:** ومن أمثلتها : مدخل نموذج تكلفة المنتج خلال دورة حياته الإجمالية ليكون إطار عمل لإدارة التكاليف والجودة . وضمن هذا الإطار يتم التركيز على الطرق التالية:

((Garrison,2008), (Atkinson, 2007), Hilton, 2008,) ,(حسين ،٢٠٠٤)):-

(١) طريقة التكلفة المستهدفة (Target Costing) لتخفيض التكاليف .

(٢) طريقة التحسين للمستمر (Continuous Improvement) لتخفيض التكاليف .

(٣) تكاليف الجودة لتخفيض تكلفة عدم تطابق الإنتاج مع معايير الجودة، أي تخفيض التالف والإنتاج المعيب للوصول إلى إنتاج خال من العيوب (Zero Defect).

ويلاحظ أن الطرق الثلاث لتخفيض التكلفة يقابلها دورات حياتية جزئية للمنتج ضمن دورة حياته الإنتاجية كدورة الأبحاث والتطوير والهندسة ، دورة الإنتاج ودورة خدمة ما بعد البيع .

١. **التكلفة المستهدفة** (Target Costing): تركز على تخفيض التكاليف في دورة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج .

٢. **التحسين المستمر** (Continuous Improvement): تركز على تخفيض التكاليف في دورة الإنتاج.

٣. **تكلفة الجودة** " **عدم التطابق**" (Cost of Nonconformance): تحسب تكلفة الجودة الرديئة (التالف والوحدات المعيبة وإعادة تصنيع الوحدات المعيبة) في مراحل الإنتاج.

إضافة إلى الطرق الثلاث السابقة لتخفيض التكلفة توجد طريقتان تكملان تغطية بقية مجالات التخفيض:- (٤)- طريقة تحليل الأنشطة (٥)- طريقة إعادة هندسة العمليات.

تعتمد طريقة تحليل الأنشطة ، وتعرف بطريقة تحليل القيمة ، على مدخل تقسيم أنشطة الشركة إلى أنشطة تضيف قيمة لا يمكن الاستغناء عنها في المدى الطويل دون الإضرار بخدمة المنتج من وجهة نظر المستهلك ، وأنشطة لا تضيف قيمة ، وتمثل بالتالي فرصة لتخفيض التكلفة باستبعادها كاملة أو محاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن ، فهي " عديمة القيمة " ولا تؤثر على خدمة المنتج من وجهة نظر المستهلك .

أما الطريقة الخامسة لتخفيض التكلفة فهي طريقة إعادة هندسة العمليات(Re-Engineering) وتتم عن طريق إعادة تصميم تطبيق العمليات الإنتاجية وخط سيرها وتوزيعها بحيث تخفض تكاليف الأنشطة مثل مناولة المواد واستغلال المساحة . وفي هذه الدراسة سيتم استعراض طريقة تحليل الأنشطة لتخفيض التكلفة: -

٢-١٥-١ طريقة تحليل الأنشطة لتخفيض التكلفة

تسمى أيضا بطريقة تحليل القيمة ، والعديد من الخبراء ينصحون بجمع البيانات والمعلومات عن الأنشطة في الشركة لتكون تلك البيانات والمعلومات نقطة انطلاق لسياسة تخفيض التكاليف. وفيما يلي أمثلة عن بيانات الأنشطة(المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ٢٠٠٨):

١- بيانات عن الزمن اللازم لإنتاج سلعة أو تقديم خدمة منذ استلام الطلبية من العميل وحتى تسليمها، مع بيانات عن الأنشطة المرتبطة بذلك والسعي الدائم والحثيث لتخفيض ذلك الزمن باعتباره ميزة تنافسية يرغب فيها العملاء فتحافظ الشركة بذلك على عملائها وتضيف إليهم عملاء جدد.

٢- بيانات عن نشاط مناولة المواد في المخازن وخلال التصنيع وحتى تسليم المنتجات المطلوبة إلى العملاء.

٣- بيانات عن مساحة التخزين المشغولة في ممرات صالات التصنيع .

٤- بيانات عن إعادة العمل لتصليح الوحدات المعيبة.

فالأنشطة لا تساعد فقط في تشخيص المشكلات ولكن في العديد من الحالات تساعد أيضاً في اقتراح كيفية حل تلك المشكلات ، لذلك فإن الشركات تستطيع أن تستخدم المعلومات عن الأنشطة كمعلومات تشخيصية لتحسين الأداء. وفي نفس الوقت فإن تكاليف الأنشطة يمكن أن تخدم الإدارة - من ناحية أولى- كإشارة إنذار عن تكاليف الأنشطة العديمة القيمة ، يمكن - من ناحية ثانية - استخدامها لوضع أفضليات القيام بجهود تحسين الأداء في الأنشطة التي تضيف قيمة.

إن النشاط يضيف قيمة إذا كان استبعاده سوف يخفض في الأجل الطويل خدمات المنتج المقدمة للعملاء ، ويتجاهل بالتالي بعض احتياجاتهم مما يؤدي بدوره إلى انخفاض الطلب والربحية . فمثلا نشاط الحصول على مواد أولية تدخل في تصنيع المنتج هو نشاط ذو قيمة ، فبدونها يصبح من غير الممكن إنتاج المنتج أساسا ، وكذلك فإن تصميم المنتج بشكل يلائم احتياجات العملاء هو نشاط ذو قيمة . وعموماً يتم تقييم كل نشاط يضيف قيمة بكيفية مساهمته في الخدمات النهائية للمنتج أو الجودة أو التكلفة من وجهة نظر العملاء الذي يمثل رضاهم محور السياسة الإدارية الحديثة -" إدارة الجودة الشاملة"- فهو السبيل لتحقيق أهداف الشركة.

إن أي نشاط لا يمكن تصنيفه نشاطاً ذا قيمة هو نشاط بدون قيمة ، واستبعاده لا يهم العملاء في الأجل القصير والطويل. لذلك يقدم النشاط عديم القيمة فرصة لتخفيض التكاليف دون تخفيض خدمات المنتج المقدمة للعملاء ، فاستبعاده لا يؤثر سلبياً على المبيعات لا بل يزيد المبيعات ، فتخفيض الأسعار نتيجة تخفيض التكلفة يعطي الشركة ميزة تنافسية ويزيد أرباحها ويساعد في تدعيم حصتها في السوق.

وتزاول الشركة الأنشطة عديمة القيمة ، لأن تصميم المنتج أو تصميم عمليات الإنتاج يتطلب ذلك. فمثلا إن تصميماً سيئاً للمصنع فيما يتعلق بتدفق العمليات الإنتاجية خلال التصنيع يتطلب انتقال

الإنتاج تحت التشغيل مسافة طويلة من مرحلة إلى أخرى أو من قسم إلى آخر (مشكلة مناولة مخزون الإنتاج تحت التشغيل) . وهذا التدفق لمسافة طويلة أو مسافة قصيرة هو أمر لا يهم العملاء أو المستهلكين ، فهو نشاط عديم القيمة من وجهة نظرهم . وهكذا فإن هذا التصميم السيئ لا يضيف قيمة ، ولكنه يؤدي إلى زيادة التكلفة . وتستطيع الشركة إعادة تصميم التدفق بشكل يؤدي إلى تخفيض التكلفة .

أيضاً بالنسبة للتالف وإعادة تصليح الوحدات المعيبة فهي ظاهرة لعدم القيام بالعمل السليم من المرة الأولى ، وهذا نشاط عديم القيمة لا يهم العملاء ، ولكنه من ناحية ثانية يزيد التكاليف . لذلك يجب على الشركة إنجاز أي نشاط بصورة سليمة من المرة الأولى وإتباع سياسة إنتاج خال من العيوب ، فالتكرار نشاط عديم القيمة ويؤدي إلى زيادة التكاليف.

كما تجدر الملاحظة أن الشركة لا تستطيع دائما أو بصورة كاملة استبعاد الأنشطة عديمة القيمة . وبدلا من ذلك عليها دراسة وتغير عمليات إنجاز تلك الأنشطة بما يحقق استبعادها أو تخفيضها إلى أدنى حد ممكن .

إن تصنيف النشاط باعتباره عديم القيمة يظهر فقط فيما إذا كان من الممكن تخفيضه أو استبعاده – إن أمكن ذلك– من خلال تحسين تصميم المنتج أو تصميم العمليات . فمثلاً إن تكاليف إعداد الآلات للبدء بإنتاج منتج جديد هو نشاط عديم القيمة ، ومع ذلك فإن تكاليف إعداد الآلات هي ضرورية إذا كانت الآلات متعددة الأغراض تسمح بتصنيع عدة منتجات. ففي هذه الحالة تسعى الإدارة إلى تخفيض الزمن اللازم لإعداد الآلات إلى أدنى حد ممكن . ومن ناحية ثانية فإنه ممكن استبعاد تكاليف إعداد الآلات الكلية باقتناء آلات متخصصة وإنشاء خطوط إنتاج حسب المنتجات كما يمكن تخفيضها إلى مبلغ ضئيل جدا بتصميم الطرق والتجهيزات بحيث تسمح بالإعداد السريع مثلا عن طريق التحكم الحاسوبي أو اعتماد نظم التصنيع التي يتم التحكم بها حاسوبياً .

المبحث الثالث

مسببات التكلفة

٢-١٦ مسببات (موجهات) التكلفة:

٢-١٦-١ المقدمة:

إن العلاقة السببية المباشرة أو غير المباشرة التي يعتمد عليها أسلوب التحليل المستخدم من قبل نظام التكاليف المبنية على الأنشطة تجعل عملية الحصول على موجهات التكلفة الأكثر ملاءمةً لتحميل التكاليف أمراً سهلاً وبسيطاً . إذ أن مسببات التكلفة تعمل على توجيه التكاليف نحو الأنشطة ذات الفائدة للمنتج أو الخدمة كما أنها تعمل على تحديد الأنشطة عديمة الفائدة ، الأمر الذي ينعكس إيجابياً على عملية التسعير بالإضافة إلى أن هذه الموجهات أو المسببات تزيد من قدرة الإدارة على فهم سلوك التكاليف ، الأمر الذي يسرع من عملية اتخاذ القرارات الإدارية ، وبالتالي فإن عملية التحليل التي يقوم بها نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة حاضرة في كل مرحلة من مراحل تطبيق هذا النظام . إن عملية التحليل عملية مستمرة ودائمة تكسب هذا النظام المرونة التامة للاستجابة للمتغيرات التي قد تطرأ على التكاليف في أي وقت ، والتعامل معها ضمن العلاقة السببية بين التكلفة والنشاط وبين النشاط والمنتج ، إلا أن عملية التحليل قد تتوقف عملياً عند الحد الذي تصبح فيه تكلفة التحليل أكبر من الفائدة المرجوة منه ، فالبعد الاقتصادي لعملية تطبيق أي نظام يجب أخذه بعين الاعتبار. وعليه فإن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة نظام تكاليفي تحليلي بقدر تعلق الأمر بالأنشطة والتكاليف وصافي المنفعة من عملية التطبيق.

تعد مسببات التكلفة بمثابة الإبداع الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وعاملاً مفسراً لتكبد التكاليف . ويجب اختيار مسبب التكلفة بشكل دقيق ، وأن تكون درجة

الارتباط بين مسبب التكلفة والتكلفة كبيرةً جداً ، كما أن أحد المكونات الرئيسية والهامة لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة هو التحديد الدقيق والإختيار المناسب لمسببات التكلفة.

ولقد عرف (Hilton,2008) مسبب التكلفة بأنه : العامل أو الحدث الذي سبب حدوث التكلفة نتيجة استخدام النشاط ، وأي تغير في مسببات التكلفة يؤدي إلى تغير في مجموع التكاليف المرتبطة بهدف التكلفة . و عرفه (Garrison and Noreen،2008) بأنه مجموعة العوامل أو الأحداث المحددة التي تؤدي إلى حدوث التكاليف أو تؤثر عليها ويجب أن تتوفر فيها الشروط التالية: أن تكون قابلة للقياس ، أن تكون قابلة للتخصيص على كل منتج حتى يمكن قياس تكلفة المنتج واختيار موجه تكلفة واحد لكل مجمع تكلفة.

ففي ظل استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ، يتم تحديد أكثر مسببات التكلفة أهمية ، وبعد ذلك يتم إيجاد قاعدة بيانات تعرض كيف أن مسببات التكلفة قد تم توزيعها عبر المنتجات.

٢-١٦-٢ أنواع مسببات التكلفة:

هناك ثلاثة أنواع من مسببات التكلفة يمكن لمصممي نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة أن يختاروا منها وهي :

(Garrison and Noreen , 2006) ، (Atkinson et al., 2007)

١- **مسببات العمليات** : وهي تلك المسببات التي تركز على عدد مرات تأدية النشاط الواحد. ويتم استخدام هذا النوع من المسببات عندما تحتاج المخرجات للقدر نفسه من النشاط ، مثل : عدد مرات الإعداد ، عدد مرات الإستلام ، عدد مرات تجهيز الآلات ، عدد أوامر الشراء ، عدد مرات الفحص والتفتيش ، عدد المنتجات وصيانة جزء معين من الآلة ، مع مراعاة بأنها تستغرق نفس الوقت والجهد بغض النظر عن طبيعة ونوعية المنتج النهائي . فمسببات العمليات هي الأقل تكلفة وأقل دقة لأنها تفترض بأن المنتجات تستغرق الوقت والجهد نفسه

في إنجازها ، ويمكن اختيار مسببات العمليات لتعطي نتائج جيدة في الشركات التي تنتج منتج واحد أو يكون الإختلاف بين المنتجات ضئيلاً . ووفقاً لهذا النوع من مسببات التكلفة يتم تحميل التكاليف على المنتجات أو الخدمات تبعاً لتكرار العمليات التي يستفيد منها المنتج أو الخدمة.

ويعتبر هذا النوع من المسببات الأقل تكلفة ولكنه في نفس الوقت الأقل دقة ، كونه يفترض أن عدد الموارد المطلوبة من قبل المنتج أو الخدمة قليل . فيعتبر هذا النوع مقياساً ذا دقـــــة ومصداقية مقبولة في تحديد استهلاك الأنشطة لموارد الشركة .

٢- **المسببات الزمنية:** هي تلك المسببات التي تهتم بالمدة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج معين . وتستخدم المسببات الزمنية عندما يكون هناك فارق زمني كبير لإنجاز النشاط ، فمثلا هناك منتجات تحتاج إلى عشرة دقائق من نشاط تهيئة الآلات في حين أن هناك منتجاً آخر ذا طبيعة معقدة يحتاج إلى ثلاث ساعات من النشاط نفسه ، ومن الأمثلة على هذه المسببات الزمنية ساعات تهيئة الآلات ، ساعات الفحص ، وساعات العمل المباشر . وهذا النوع أكثر دقة من مسببات العمليات وأكثر تكلفة لأنها تتطلب نماذج محددة للوقت لإنجاز كل نشاط ، بينما مسببات العمليات تحتاج لمعرفة فقط كم يحتاج المنتج (مرة) في نشاط التهيئة . وحتى تتم المفاضلة بين مسببات العمليات والمسببات الزمنية يتم الرجوع إلى النواحي الاقتصادية بالدرجة الأولى والمنفعة من التطبيق وزيادة الدقة في قياس التكلفة .

فإذا احتاج منتج وقتاً أقل لتجهيز المعدات والماكنات بينما احتاج منتج آخر وقتاً أطول فإن اعتبار ساعات تجهيز المعدات والماكنات كمسبب تكلفة يعتبر أدق في قياس مدى استهلاك النشاط للموارد من مسبب التكلفة المعتمد على عدد مرات تجهيز المعدات والماكنات والذي يعتبر مسبب عمليات ويفترض أن درجة استهلاك المنتجين للموارد هي واحدة . وعليه فان

استخدام عدد مرات التجهيز كمسبب تكلفة سينجم عنه خلل في تسعير المنتج الذي يحتاج فترة أطول على حساب المنتج الذي يحتاج فترة اقل .

ففي معظم الأحيان فان البيانات المتعلقة بالتكلفة السابقة لا تكون متوفرة لدى الشركة ، وأيضا حجم التكاليف المحتملة.من هنا ففي المقابلات لابد من التركيز على الأشخاص المعنيين بالأنشطة مباشرة بهدف استقصاء ما الذي يجعل من نشاط معين يستهلك الموارد وبالتالي يزيد التكلفة ، وتبقى دائماً عملية اختيار مسبب التكلفة مبنية على قرار إداري بعد أخذ العوامل السابقة بعين الاعتبار.

٣- **مسببات الاستعمال الفعلي(الكثافة) التحميل المباشر:** يستخدم هذا النوع من المسببات في حالة وجود منتجات تحتاج إلى تهيئة خاصة،معدات خاصة، أو مراقبين ذوي مهارة وخبرة أو عمليات خاصة تختلف عن منتجات أخرى تمر بنفس النشاط بعامل غير عامل الوقت . فالمسببات الزمنية لا تعطي تخصيصاً دقيقاً للتكاليف غير المباشرة في هذه الحالة، لذا فإن مسببات الاستعمال الفعلي تتصف بالدقة ولكنها أكثر تكلفة(Atkinson et al.,2007) .

ويمكننا استخدام أي من مسببات التكلفة السابقة لتوزيع معظم التكاليف غير المباشرة ، مثل : تكاليف الزيارات الميدانية لعملاء مكاتب التدقيق فيمكن توزيعها بناءً على عدد الزيارات لمسببات العمليات أو بناءً على المدة الزمنية (المسببات الزمنية) التي تستغرقها الزيارة أو بناءً على التكلفة الفعلية والموارد المستخدمة (مسببات الاستعمال الفعلي (الكثافة)).

٢-١٦-٣ معايير اختيار مسببات التكلفة:

إن لعملية اختيار مسببات التكلفة جانبين هما : عدد مسببات التكلفة ونوعية مسببات التكلفة الواجب استخدامها . فهناك العديد من المعايير الواجبة لاختيار عدد ونوعية مسببات التكلفة.

٢-١٦-٤ معايير اختيار عدد مسببات التكلفة:

إن اختيار عدد مسببات التكلفة المطلوب يتوقف على مجموعة عوامل من أهمها :.

١- **درجة الدقة المطلوبة لقياس التكلفة** : فكلما زادت درجة الدقة زاد عدد مسببات التكلفة ،غير أن زيادة عدد المسببات يؤدي إلى زيادة التكاليف .

٢- **درجة تعقيد وتنوع المزيج الإنتاجي** : فكلما زادت درجة تعقيد المزيج الإنتاجي وتنوعه زاد عدد مسببات التكلفة.

٣- **الأهمية النسبية لتكاليف الأنشطة المجمعة:** فكلما زادت هذه الأهمية النسبية زادت الحاجة إلي زيادة عدد مسببات التكلفة.

٤- **درجة تنوع حجم دفعة الإنتاج:** فكلما زاد تنوع أحجام دفعات الإنتاج ، زاد عدد مسببات التكلفة المستخدمة للتخصيص.

٢-١٦-٥ معايير اختيار نوعية مسببات التكلفة:

هناك ثلاثة عوامل لا بد أن تؤخذ بالحسبان عند اختيار نوعية مسببات التكلفة الملائمة (Garrison et al., 2008) , (Hilton, 2008):.

١- **درجة الارتباط:** تعني درجة الارتباط بين نوعية مسبب التكلفة الذي تم اختياره والاستهلاك الفعلي للمنتج من الأنشطة المختلفة. فكلما زادت درجة الارتباط زادت فرصة استخدامه كمسبب تكلفة ، أي القدرة العالية على قياس الارتباط الحقيقي بين حدوث النشاط وتحقق التكلفة.

٢- **تكلفة قياس مسبب التكلفة:** فكلما كانت تكاليف قياس المسبب قليلة زادت فرصة اختياره كمسبب للتكلفة ، أي سهولة وانخفاض تكلفة الحصول على البيانات المتعلقة بمسبب التكلفة.

٣- **الآثار السلوكية** :. يجب أخذ الآثار السلوكية في الحسبان عند اختيار نوعية مسببات التكلفة ،وقد يكون التأثير على الأفراد جيداً أو سيئاً ، لذا يتم اختيار مسبب التكلفة الذي سيحدث تأثيرا سلوكياً مرغوباً فيه لاسيما أن مسببات التكلفة أصبحت إحدى الأدوات الحديثة لتقييم الأداء.

المبحث الرابع

أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في قرارات التسعير

٢-١٧ تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وأثره في قرارات التسعير

٢-١٧-١ المقدمة:

يعتبر التسعير موضوعا هاماً وحيوياً تواجهه الإدارة في الشركات الهادفة للربح وغير الهادفة له، لأن الأسعار تؤثر على قدرة الشركة في الاستمرار في العمل . فالسعر هو مصدر الإيرادات ويؤثر على كمية الوحدات أو الخدمات المباعة ، وبدون تحديد السعر بصورة ملائمة تفقد الشركة فرص البيع المتوفرة ، وإذا زاد الأمر سوءاً فقد تفقد الشركة عملائها مما يؤدي إلى خروجها من السوق عاجلاً أم آجلاً . لذلك فقد كان موضوع التسعير مهماً من نواحي عديدة مثل النواحي الاقتصادية والتسويق والمحاسبة والهندسة . فقد ظهر الاهتمام بالتسعير لأنه يعمل على تقديم معلومات مالية تساعد في تحديد الأسعار، وبالتالي التعـــاون مع الإدارة حتى يتسنى وضع الأسعار والظروف السوقية المتغيـرة باستمـــــرار (الرجبي، ٢٠٠٧).حيث أن التسعير من الموضوعات الهامة والحيوية سواء على مستوى الدول أو المنظمات أو الأفراد، وبالنسبة للشركة فإن السعر هو العنصر الذي يولد عائداً لها. لذا فإن قرار التسعير يعتبر من القرارات الصعبة والمعقدة ، إذ يؤثر مستوى الأسعار على حجم المبيعات في الشركة ونصيبها من السوق ، وأن الفشل في وضع السعر الملائم قد يخرج الشركة من السوق .

نجد أن السعر هو عنصر أساسي للنظام الاقتصادي ، وذلك لأن سعر أي منتج يؤثر في بقية الأسعار التي دفعت لعوامل الإنتاج المختلفة. إن أسعار المنتجات تؤثر في الأجور والإيجارات والفوائد والأرباح التي يتقاضاها الأفراد والشركات ، ومن ثم فإن أي تأثير في أسعار المنتجات يؤثر في مدى قدرة أو وفرة عناصر إنتاج المنتجات ، إضافة إلى أن السعر هو أحد الأدوات الرئيسية التي يعتمد عليها في توزيع الموارد .

٢-١٧-٢ قرارات التسعير:

إن قرارات التسعير من أهم القرارات التي تتخذها إدارة الشركة ، ليس فقط تسويقياً أو تمويلياً ، وإنما يمتد ليشمل جميع نواحي أنشطة الشركة الاقتصادية بما يؤثر على قدرتها على المنافسة والبقاء والاستمرار في الأجل الطويل ، فسعر البيع من العوامل الهامة في تحديد كمية الطلب على المنتجات والخدمات. لذا فإن استمرار الشركة مرتبط بتحقيق إيرادات أكبر من التكاليف ، مما يساهم في تحقيق عائدٍ يساعدها على البقاء في السوق والاستمرار في المنافسة. وقد عرف(Horngren,2009) قرارات التسعير بأنها : قرارات إدارية حول ما يجب أن تحمل المنتجات والخدمات التي تقدمها الشركات من تكاليف ، ومن ثم تحديد الأسعار المناسبة لها، حيث تؤثر هذه القرارات على كمية المنتجات المباعة وبالتالي إيراد الإنتاج .

٢-١٧-٣ العوامل المؤثرة على قرارات التسعير:

إن قرار تحديد الأسعار يتأثر بعدة عوامل داخلية وخارجية في بيئة الشركات.

أولا: **العوامل الداخلية:** الأهداف التسويقية ، إستراتيجية المزيج التسويقي ، التكاليف واعتبارات تنظيمية.

ثانيا: **العوامل الخارجية:** نوع السوق ، الطلب ، المنافسة ، إدراك العملاء للسعر والقيمة وعوامل بيئية خارجية أخرى.

ويرى(الظاهر، ٢٠٠٨)، (Horngren,2009) أن المؤثرات الرئيسية على قرارات التسعير تتمثل بما يلي:

١- **العملاء:** إن العملاء يؤثرون على الأسعار من خلال تأثيرهم على الطلب . لذا فإن الشركات يجب عليها دائماً أن تقوم بمراجعة وتفحص قرارات التسعير من خلال نظرة عملائها ، حيث أن الأسعار المرتفعة قد تسبب رفض العملاء لمنتجات الشركة واختيار منتجات منافسة أو بديلة .

٢-**المنافسون:** يجب على الشركات أن تكون دائماً واعيةً لأنشطة منافسيها . فمن الممكن أن المنتجات البديلة والمنافسة للمنافسين تؤثر على الطلب وقوة الأعمال لتخفيض الأسعار.

إن معرفة تكنولوجيا المنافسين وطاقة المشروع وسياسات التشغيل تكون قادرة على تقدير تكاليف المنافس والتي هي معلومات قيمة في وضع الأسعار . ومن جهة أخرى فإن الأعمال بدون منافسة تعطى الشركة مركزاً تستطيع من خلاله وضع أسعار مرتفعة .

٣-**التكاليف:** تؤثر التكاليف على الأسعار بسبب تأثيرها على العرض ، فإن الكميات الكبيرة من المنتجات هي نتيجة العرض. لذا فإن فهم تكاليف المنتجات سيمكن الشركات من وضع الأسعار التي تجعل المنتجات أكثر جذباً للعملاء ، لذا ستحقق الشركات الحد الأعلى من دخل التشغيل.

من وجهة نظر المحاسبة تعد التكاليف وثيقة الصلة في قرارات التسعير، لذلك يجب على المدراء أن يأخذوا بعين الاعتبار جميع التكاليف في وظائف أعمال سلسلة القيمة ، فإن معلومات التكاليف هي الأساس لأنها تساعد في اتخاذ قرار مبني على تحديد مستوى المخرجات الذي يحقق الحد الأعلى من دخل التشغيل .

فالعوامل السابقة الثلاثة هي عوامل هامةً جداً عند تحديد الأسعار وقيمة موقع العملاء من المنتج . وتحميل أسعار المنافسين على المنتجات المنافسة تؤثر على الطلب ، وتكاليف المنتجات وتسليمها يؤثر على العرض.

إن عامل التكاليف هو عامل أساسي وحاسم في قرارات تسعير المنتجات ، لذا فإنه من العوامل المهمة خاصة في حالة المنتجات التي يوجد لها أسعار تنافسية في السوق ، حيث أن الشركة لا تتحكم في أسعار منتجاتها مسبقاً في الأسواق . لذلك فإن الشركة التي تعرف تكاليف منتجاتها بدقة يمكن أن تركز على تشكيلة المنتجات الأكثر ربحية (Drury,2006) ، بالتالي

يؤثر عامل التكاليف على حجم العمليات وعلى طريقة التسويق والتوزيع ، وهذا بدوره يؤثر في الأرباح المتوقعة من إنتاج وبيع المنتج والاستمرار في السوق .

٢-١٧-٤ طرق التسعير:

يعتبر التسعير عمليةً معقدةً ومستمرةً نتيجة لتعقيد وتغير العوامل المؤثرة عليه ، مما يتطلب إعداداً وتصميماً للإستراتيجيات الفعالة التي تمكن من نجاح عملية التسعير. وقد اشتملت أسس تحديد الأسعار المستخدمة في الفكر المحاسبي على العديد من الأسس العامة والفرعية التي تختلف باختلاف الغرض الذي يغطيه السعر ، وحسب البلد أو الدولة التي ظهر فيها متأثراً بالاتجاه السائد في تلك المنطقة . ولقد استقر الفكر المحاسبي على جمع الأسس في ثلاثة أسس رئيسية هي :

١- التسعير على أساس التكاليف .

٢- التسعير على أساس السوق .

٣- التسعير على أساس أسعار المنافسين .

وهنا سيتم استعراض التسعير على أساس التكاليف فقط .

٢-١٧-٥ التسعير على أساس التكاليف:

إن هناك الكثير والعديد من الدراسات المحاسبية التي تتناول مشاكل تسعير المنتجات بصفة عامة ، ودور التكاليف في ذلك المجال ، حيث تقوم هذه الدراسات على مفاهيم نظرية اقتصادية للتسعير تعمل على تحديد أسعار المنتجات وبالتالي تنظم الأرباح.

لذا فقد قدمت العديد من الدراسات أنه يمكن الاستفادة إلى حد كبير من بيانات التكاليف المحاسبية عند اتخاذ قرارات التسعير. ويرجع أساساً إلى ارتفاع تكلفة الحصول على المعلومات الكافية التي تمكن متخذ القرار من اتخاذ قرار التسعير في ظل مفاهيم النظرية

الاقتصادية للتسعير ، لذا فلا بد من موازنة تكلفة الحصول على المعلومات بالمنفعة المتوقعة من استخدامها .

ومن الملاحظ أن بعض الشركات في الحياة العملية تقوم بتسعير سلعها وخدماتها بالاعتماد على تكاليفها وليس بالاعتماد على منحنى الطلب ، حيث تقوم بإضافة نسبة مئوية إلى تكاليفها بقصد تغطية مصاريفها وتحقيق نسبة أرباح معينة. وبطبيعة الحال قد يتدخل السوق ويمنع الشركة من تحقيق النسبة التي ترغب في تحقيقها ، ومن ثم تضطر إلى تخفيض بعضها وزيادة البعض الآخر، فإذا أرادت الشركة الاستمرار والبقاء في المدى الطويل فلا بد لها أن تغطي كافة تكاليفها . وبالاعتماد على أساس التسعير بناءً على التكاليف فقد تتبع الشركات إحدى الطرق التالية (أبو حشيش ،٢٠٠٥):

١- طريقة التكلفة المعلاة .

٢- طريقة أسعار المنافسين .

٣- طريقة العائد المطلوب على رأس المال .

٤- طريقة هامش الربح .

٥- طريقة التكاليف المعيارية .

ويمكن استعراض طريقة التكلفة المعلاة فقط كونها في إطار البحث.

٢-١٧-٦ طريقة التكلفة المعلاة :

حيث يتم وفقاً لهذه الطريقة تحديد تكاليف المنتج ، ثم تضاف نسبة معينة تحدد مقدماً إلى هذه التكاليف ، وذلك للوصول إلى سعر البيع المستهدف . لذا يجب أن تحدد الشركة سعراً لبيع المنتجات يكون كافياً لتغطية جميع التكاليف المتغيرة والثابتة للمنتج ، بالاضافة إلى مساهمة سعر البيع بتغطية التكاليف العامة للشركة والمتمثلة في كل المصاريف البيعية والإدارية والعامة (أي يجب أن يغطي السعر كافة التكاليف الممكن تتبعها للمنتج بالإضافة

إلى تغطية جزء من المصاريف الإدارية والعامة في الشركة ثم تحقيق هامش ربح) . أما إذا لم تكن الإيرادات كافية لتغطية هذه التكاليف فمن المستحسن أن تتوقف الشركة عن الإنتاج .

٢-١٧-٧ أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في قرارات التسعير :

إن القصد من اتخاذ القرار هو اختيار البديل الأفضل من بين البدائل المتاحة . ونلاحظ أن اتخاذ القرارات ليس وظيفة إدارية مستقلة بذاتها فقط ولكنه جزء لا يتجزأ من الوظائف الأساسية التالية: التخطيط ، الرقابة ، تقييم الأداء . إن كل قرار يحتاج إلى معلومات ، وتتأثر جودة القرارات إلى حد كبير بجودة المعلومات المستخدمة في اتخاذ القرارات.

هنا تظهر أهمية نظام المعلومات المحاسبي ودور المحاسب الإداري في توفير المعلومات الملائمة التي يحتاجها المدراء للقيام بمسؤولياتهم في اتخاذ القرارات . لذا فإن قرار تسعير المنتج أو الخدمة التي تبيعها الشركة من أهم القرارات التي تتخذها الإدارة العليا ، حيث تنعكس آثار هذه القرارات بشكل مباشر على نتائج الأعمال وربحية الشركة. كما تعتبر القرارات المتعلقة بأسعار بيع المنتجات هامة للغاية ، لأن السعر الذي تحدده الشركة للمنتج يؤثر على الكميات المباعة ويؤثر أيضا على إيرادات الشركة الداخلة (بسيوني ،٢٠٠٠) .

لذلك فإن الإدارة تحتاج إلى معرفة تكاليف منتجاتها من خلال التخصيص لترشيد العديد من القرارات المتعلقة بهذه المنتجات ، حيث أن قرار تصميم المنتج وقرار تقديم منتج جديد يتأثر بالتكاليف والربح المتوقع ، وبالتالي فإن معرفة تكاليف المنتج لها أهمية كبيرة في تحديد الأسعار وبخاصة أسعار المنتجات التي تعد وفق طلبات العملاء وبكميات صغيرة وبأسعار غير متاحة في السوق ، لذا فإن عدم صحة ودقة معلومات تكاليف المنتجات قد يجعل الشركات تتبع استراتيجيات غير مناسبة وغير ربحية ، فعلى سبيل المثال المنتجات التي يتم تصنيفها عند مستوى أقل من التكلفة السائدة غالبا ما يحقق ميزة تنافسية للحصول على عدد

أكبر من العملاء حينئذ فإن نظام التكاليف يصبح مهما واستراتيجياً للإدارات في تقييم وتحديد أسعار المنتجات .

هناك العديد من الدراسات والأبحاث التي تؤكد دور وأهمية توفر نظام تكاليفي ذي معلومات وبيانات تكاليف دقيقة لأغراض تقييم وتحديد أسعار المنتجات وخصوصاً في الشركات الصناعية ، فتوفر معلومات التكاليف لأغراض التسعير من خلال نظام كفء للتكاليف حتى تتمكن هذه الشركات من مواجهة المنافسة التي تزداد يوماً بعد يوم سواءً على المستوى الداخلي (المحلي) أو على المستوى الخارجي (العالمي) .

إن أنظمة التكاليف التقليدية تقوم بتخصيص التكاليف غير المباشرة بصورةٍ خاطئةٍ وهذا قد يقود إلى اتخاذ قرارات خاطئة سواء في مجالات الإنتاج أو التسعير ، لأن هذه الأنظمة تستند إلى أسس كمية ، مما يجعل المنتجات ذات الكميات الكبيرة تتحمل تكاليف عالية في حال كانت التكاليف الإضافية (غير المباشرة) موجهة بقوى غير متأثرة بكمية أو حجم المنتجات. ففي هذه الحالة تقوم الشركات باتخاذ قرارات خاطئة بخصوص المنتج من خلال توسيع مدى المنتجات ذات الكميات القليلة على حساب المنتجات ذات الكميات الكبيرة مما سيؤدي إلى زيادة في التكاليف وانخفاض في قابلية تحقيق الربح على المدى الطويل.

إن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يعتبر الأسلوب الأفضل في تخصيص التكاليف غير المباشرة واحتساب تكاليف المنتج بشكل أكثر دقة ويوفر معلومات مفيدة في اتخاذ القرارات الخاصة . فنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ومن خلال تحليله للأنشطة يوفر معلومات تساعد في تقويم الأداء وتحليل القيمة وتحسين النوعية .

فتظهر أهمية استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة فيما يلي:(Kaplan,2005)

١ – **التحسين المستمر** للأنشطة وبالتالي التخفيض المستقبلي للتكاليف غير المباشرة .

٢- **السهولة** في تحديد التكاليف الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات وخاصة قرار تقييم وتحديد أسعار المنتجات .

٣- **يساعد في عملية اتخاذ القرارات** على أساس المعلومات التي يوفرها.

٤- **يساعد في الحصول على معلوماتٍ دقيقةٍ** عن أسباب نشوء التكاليف وبالتالي تحسين سياسات التسعير وتقويم الأداء .

إن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يوفر معلومات أدق عن تكلفة المنتج ، وبالتالي يساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الصائبة المتعلقة بالتسعير والمبنية على الاحتساب الدقيق لتكاليف المنتجات وهذا بدوره يوفر أسعاراً مخفضة للعملاء بناءً على تخفيض تكاليف الإنتاج .

ويساهم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في مساعدة رجال التسويق من خلال تزويدهم بأرقام تكاليف المنتج بصورة أكثر دقة واتخاذ قرارات التسعير وتحديد أي منتجات يجب استبعادها.

لذا فإن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يؤدي إلى تجنب الوقوع في أخطاء قرارات التسعير وعلاقات العملاء ومزيج الإنتاج وتصميم المنتج وعمليات تحسين الأنشطة واقتناء التكنولوجيا .

عند اتخاذ قرارات التسعير يتم الاعتماد على مجموعة من العوامل الاقتصادية والإجتماعية والسياسية ، إلا أن تكاليف عناصر الإنتاج تعد الأساس في تحديد السعر وذلك لتوفر معلومات التكاليف قياسا بالعوامل الأخرى بالإضافة إلى أن إدارة الشركات ترغب في تغطية التكاليف في المدى البعيد حتى تتمكن من الاستمرار بالإنتاج والبقاء في السوق .

فنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يوفر طريقتين لإضافة القيمة إلى الشركة في حال تطبيقه وهما كمايلي:

١- إن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة **يوفر معلومات أدق عن تكلفة المنتج** ، وهذا سوف يساعد الإدارة على اتخاذ القرارات الصحيحة والمناسبة بما يخص التسعير والمبنية على أساس الاحتساب السليم والدقيق لتكاليف المنتجات ، وبالتالي فهو يساعد على توفير أسعار مخفضة للعملاء اعتمادا على تخفيض تكاليف الإنتاج مستقبلا وإن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يساعد الإدارة في اتخاذ القرار الصحيح والسليم بما يتعلق بالاستمرار في انتاج المنتج ، اعتمادا على ما يوفره من معلومات تخص هامش الربح الذي يحققه المنتج .

٢- إن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة **يوفر معلومات أفضل وأدق عن تكلفة الأنشطة والعمليات** وبالتالي فهو يساعد الإدارة على تحديد الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة ومن ثم اتخاذ الخطوات اللازمة لتخفيض تكاليف تلك الأنشطة كما يحدد الأنشطة ذات التكاليف المنخفضة والتي تزيد قيمة المنتج ومن هنا تعمل الإدارة على دعم هذه الأنشطة من أجل زيادة القيمة ومن ثم اتخاذ قرارات التسعير السليمة والمناسبة .

الفصل الثالث

الإطار العملي للدراسة

المبحث الأول: توصيف مجتمع وعينة الدراسة

٣-١ المقدمة

٣-٢ مجتمع وعينة الدراسة

٣-٣ أداة الدراسة

٣-٤ صدق وثبات الأداة

٣-٥ خصائص عينة ومجتمع الدراسة

٣-٦ اختبار مقياس الاستبانة

٣-٧ وصف إجابات أفراد عينة الدراسة

المبحث الثاني: اختبار الفرضيات والنتائج والتوصيات

٣-٨ المقدمة

٣-٩ اختبار الفرضيات

٣-١٠ النتائج والتوصيات

٣-١١ المصادر

المبحث الأول

توصيف مجتمع وعينة الدراسة

٣-١ المقدمة

إن المنهج العلمي مرتبط بالوسيلة التي من خلالها يتم الوصول إلى الحقائق واختبار مدى صلاحية هذه الحقائق، لذا سوف يقوم الباحث – من خلال هذا المبحث – بتسليط الضوء على المنهجية المتبعة في تحديد مجتمع الدراسة وتوصيف العينة.

يتناول هذا الفصل من الدراسة إظهار نتائج التحليل الإحصائي للدراسة الميدانية التي قام بها الباحث من خلال الاستبانة الموزعة على الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية والتي تمكن الباحث من الوصول إليها .

٣-٢ مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة أسهمها في بورصة عمان للأوراق المالية لغاية ٢٠١٠/١٢/٣١ والبالغ عددها ٧٧ شركة صناعية ، وتم الحصول على أسماء الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من خلال نشرات بورصة عمان للأوراق المالية (مركز إيداع الأوراق المالية) وسجلات وزارة الصناعة والتجارة وغرفة صناعة الأردن وغرفة صناعة عمان . ومن هذه الشركات تم استثناء ٩ شركات إما لعدم تعاونها أو لصعوبة الوصول إليها. وبذلك بلغ عدد الشركات موضع العينة ٦٨ شركة ، الملحق رقم (٣) يبين أسماء الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية حسب نشرة مركز إيداع الأوراق المالية لغاية ٢٠١٠/١٢/٣١.

تم توزيع ٦٨ استبانه بمعدل استبانة واحدة لكل شركه ، حيث تم استرداد ٥٩ استبانه ٩ استبانات لم تسترد ، وتم استبعاد ١٣ استبانه منها ٩ استبانات تم استبعادها لعدم الإجابة على بعض الأسئلة

ووجود عدة إجابات لبعض الأسئلة وعدم الإجابة على أسئلة الجزء الثاني من الاستبانة أما الاستبانات الأربع الأخرى فقد تم استبعادها لعدم الإجابة عليها نهائياً . وبذلك بلغ عدد الاستبانات الصالحة للتحليل ٤٦ استبانه وتمثل مانسبته ٦٧,٦% من الاستبانات الموزعة .

تم تقسيم عينة الدراسة إلى ثلاث مجموعات رئيسية تبعاً لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وحسب مقياس(Brown et al., 2004) ذي التسع درجات كماهو موضح في الجدول رقم (٣-٥) وكما يلي:

المجموعة الأولى: الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية غير المطبقة لنظام محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة وعددها ١٧ شركة من أصل ٤٦ شركة وتمثل مانسبة ٣٧%.

المجموعة الثانية: الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية التي في مرحلة تحليل نظام محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة وعددها ٦ شركات من أصل ٤٦ شركة وتمثل مانسبة ١٣%.

المجموعة الثالثة: الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المطبقة لنظام محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة وعددها ٢٣ شركة من أصل ٤٦ شركة وتمثل مانسبة ٥٠%.

تم توزيع الاستبانة على المدراء الماليين، روؤساء دوائر الحسابات ، روؤساء أقسام المحاسبة ، روؤساء أقسام محاسبة التكاليف ، محاسبي التكاليف ، المحاسبين الإداريين والوظائف المالية والإدارية الأخرى .

٣-٣ أداة الدراسة: استخدمت هذه الدراسة الاستبانة لقياس أهداف الدراسة ، تم تقسيم الاستبانة إلى ثلاثة أجزاء ، حيث يتكون كل جزء من مجموعة من العبارات تم توزيعها كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (٣-١) أجزاء الاستبانة :

الجزء	الموضوع	العبارات
الأول	معلومات عامه(خصائص ديموغرافية لأفراد عينة الدراسة)	من ١ إلى ٨
الثاني	مدى تطبيق واعتماد نظام محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية عدم تطبيق نظام ABC مرحلة تحليل نظام ABC تطبيق نظام ABC	من ٩ إلى ١٧ الفقرات ٩، ١٠، ١١ الفقرات ١٢، ١٣، ١٤ الفقرات ١٥، ١٦، ١٧
الثالث	أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في تخفيض تكاليف المنتجات . أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في تقييم أسعار المنتجات.	من ١٨ إلى ٤١ من ٤٢ إلى ٥٧

٣-٤ صدق وثبات الأداة

٣-٤-١ صدق الأداة

ويعني قيام الأداة بالقياس الفعلي لما وضعت لقياسه، وقد اعتمد صدق الأداة على صدق المحتوى حيث بنيت الأداة في ضوء قدرة محتواها على قياس الأبعاد والمفاهيم الخاصة بالدراسة.

حيث قام الباحث بصياغة الاستبانة بمساعدة المشرف وإرشاداته وكذلك الاستعانة ببعض المختصين وذوي الخبرة في مجال دراسته . كما تم عرض الاستبانة على عدد من أعضاء هيئة التدريس المختصين من أساتذة المحاسبة (مالية ، إدارية) في الجامعات لإبداء رائيهم بفقرات الاستبانة من حيث الشمول والوضوح وتغطية أهداف وفرضيات الدراسة وتم تعديل الاستبانة بناءً على ما أبدوه من ملاحظات وتوجيهات إلى أن وصلت الاستبانة إلى صيغتها النهائية .

٣-٤-٢ ثبات الأداة :

ويعني بيان مدى الاتساق والترابط الداخلي لأسئلة الاستبانة مع بعضها البعض ومع كل الأسئلة بصفة عامة مما يدلل على اتساق النتائج .

للتحقق من ثبات الأداة تم استخدام معامل كرونباخ ألفا Cronbach Alpha كونه استخدم في الأسئلة الموضوعية والمقالية حيث كانت قيمة ألفا لعبارات الاستبانة (٨٨,٢٨%) يتضح أن قيمة ألفا للعبارات الداخلة في كل متغير من متغيرات الدراسة تزيد عن النسبة المقبولة إحصائيا والبالغة (٦٠%) (Sekaran ,2005) مما يشير إلى وجود علاقة اتساق وترابط بين عبارات الاستبانة .

٣-٥ خصائص عينة ومجتمع الدراسة

٣-٥-١ خصائص عينة الدراسة :

تتصف عينة الدراسة بخصائص محددة فيما يتعلق بالعوامل الديموغرافية ، حيث يبين الجدول رقم (٣ -٢) توزيع عينة الدراسة من حيث (المؤهل العلمي والمركز الوظيفي والشهادات المهنية وسنوات الخبرة والدورات التدريبية في استخدام أنظمة التكاليف) .

الجدول رقم (٣-٢) الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

العامل الديموغرافي	تفاصيل العامل الديموغرافي	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	دبلوم	٥	١٠,٩%
	بكالوريوس	٣٥	٧٦,١%
	دبلوم عالي	٢	٤,٣%
	ماجستير	٤	٨,٧%
	أخرى	–	–
المجموع		٤٦	١٠٠%
المركز الوظيفي	مدير مالي	١٧	٣٧%
	رئيس دائرة حسابات	١٢	٢٦%
	رئيس قسم محاسبة التكاليف	٧	١٥,٢%
	محاسب إداري	٨	١٧,٤%
	أخرى	٢	٤,٤%
المجموع		٤٦	١٠٠%
الشهادات المهنية	محاسب قانوني أردني	١٢	٢٦%
	محاسب قانوني عربي	٢	٤,٤%
	CPA	٧	١٥,٢%
	CMA	٨	١٧,٤%
	لايوجد	١٧	٣٧%
المجموع		٤٦	١٠٠%
سنوات الخبرة	اقل من سنتين	٢	٤,٤%
	٢-٥ سنوات	٤	٨,٧%
	٦-٩ سنوات	١٥	٣٢,٦%
	١٠سنوات فأكثر	٢٥	٥٤,٣%
المجموع		٤٦	١٠٠%
الدورات التدريبية في مجال استخدام أنظمة التكاليف	نعم	٣١	٦٧,٤%
	لا	١٥	٣٢,٦%
المجموع		٤٦	١٠٠%

نلاحظ من الجدول أعلاه أن غالبية أفراد عينة الدراسة من حملة البكالوريوس حيث بلغ عددهم (٣٥) فردا وبنسبة (٧٦,١%) وتوزع الباقي بين المستويات التعليمية الاخرى وهذا منسجم مع الأعداد الكبيرة لخريجي الجامعات وخاصة حملة درجة البكالوريوس في المملكة الأردنية الهاشمية بشكل عام . أما بخصوص المركز الوظيفي لأفراد عينة الدراسة حيث بلغ اكبر عدد من المستجيبين من المدراء الماليين حيث بلغ عددهم (١٧) وبنسبة (٣٧%) ويليه رؤساء دوائر الحسابات وعددهم (١٢) وبنسبة (٢٦%) هذا يدل على أن نسبة كبيرة من أفراد عينة الدراسة هم من أصحاب الاختصاص أما المراكز الأخرى فتمثلت برئيس قسم التدقيق ورئيس قسم تكنولوجيا المعلومات .

أما بالنسبة لتوزيع عينة الدراسة من حيث الشهادات المهنية حيث بلغت نسبة حملة شهادة محاسب قانوني أردني (٢٦%) وعددهم(١٢) ، أما النسبة العظمى من أفراد عينة الدراسة ممن لايحملون شهادات مهنية وبلغ عددهم (١٧) وبنسبة (٣٧%) .

أما بشان عدد سنوات الخبرة حيث أن عدد أفراد العينة أصحاب الخبرة لأكثر من (١٠) سنوات بلغ عددهم (٢٥) وبنسبة (٥٤,٣%) هذا يدل على أن النسبة العظمى من أفراد العينة من أصحاب الخبرة الطويلة في المجال المالي والإداري. اما من حيث الدورات التدريبية في مجال استخدام أنظمة التكاليف فتبين من خلال الجدول أعلاه أن غالبية أفراد عينة الدراسة هم ممن تلقوا دورات تدريبية حيث بلغ عددهم(٣١) وبنسبة (٦٧,٤%) .

٣-٥-٢ خصائص مجتمع الدراسة

الجدول رقم (٣-٣) يبين خصائص مجتمع الدراسة للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية من حيث أسواق بيع المنتجات ، إجمالي عدد العاملين وعدد منتجات الشركة.

الجدول رقم (٣-٣) الخصائص الديموغرافية لمجتمع الدراسة

العامل الديموغرافي	تفاصيل العامل الديموغرافي	التكرار	النسبة المئوية
أسواق بيع منتجات الشركة	أسواق داخلية	١٠	%٢١,٧
	أسواق خارجية	٢	%4.4
	أسواق مشتركة	٣٤	%٧٣,٩
المجموع		٤٦	%١٠٠
إجمالي عدد العاملين	اقل من ٥٠	٧	%١٥,٢
	٥٠- ٩٩	٨	%١٧,٤
	١٠٠ فأكثر من	٣١	%٦٧,٤
المجموع		٤٦	%١٠٠
عدد منتجات الشركة	اقل من ١٠ منتجات	١٥	%٣٢,٦
	١٠-٥٠ منتجات	٥	%١٠,٩
	٥١-١٠٠ منتج	٤	%٨,٧
	١٠٠ منتج فأكثر	٢٢	%٤٧,٨
المجموع		٤٦	%١٠٠

يبين الجدول أعلاه أن الغالبيـــة العظمى من الشركات تبيع منتجاتها في الأسواق المشتركـة (الداخلية، الخارجية) حيث بلغت نسبة هذه الشركات (٧٣,٩%)، أما بالنسبة لأعداد العاملين في الشركات فإن العدد الأكبر من الشركات يزيد عدد العاملين فيها عن (١٠٠) عامل وبنسبة بلغت (٦٧,٤%)، أما من حيث تنوع وعدد المنتجات في الشركات فقد تبين أن هناك تعدد وتنوع في المنتجات حيث تنتج معظم هذه الشركات عدداً كبيراً من المنتجات يفوق (١٠٠) منتج وبنسبة (٤٧,٨%) من الشركات ويليها عدد المنتجات الأقل من (٥) منتجات وبنسبة (٣٢,٦%) من الشركات.

٣-٦ اختبار مقياس الاستبانة

تم اعتماد مقياس ليكرت (Likert Scale) ذو الخمس درجات لتحديد درجة الأهمية النسبية لكل فقرة من فقرات الاستبانة وتم اعتماد متوسط أداة القياس بواقع ٣ درجات ليكون الحد الفاصل في تفسير النتائج وكما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (٣-٤) مقياس تحديد الأهمية النسبية

الدرجة	الأهمية
١	غير موافق بشده
٢	غير موافق
٣	محايد
٤	موافق
٥	موافق بشده

٣-٧ وصف إجابات أفراد عينة الدراسة

٣-٧-١ وصف الإجابات المتعلقة بالجزء الثاني من الاستبانة :

(مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية) الفقرات من (٩-١٧).

يبين الجدول رقم (٣-٥) التالي آليـة اعتماد التوزيع في النمـوذج ذي الدرجـات التسـع (Brown et al., 2004) لمعرفة مدى اعتماد وتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة من قبل الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية موضع الدراسة .

الجدول رقم (٣-٥) مقياس مدى اعتماد وتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ذي التسع درجات

الوصف	رقم الفقرة	العبـــــــــــارات
عدم التطبيق	٩	غير معتمد : لاتطبق الشركة نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ، و يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام وتحميلها على المنتجات بإحدى الطرق التقليدية .
	١٠	تم اعتماده ثم تم رفضه: تم في الشركة طرح فكرة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات، إلاَ أن الفكرة لم تلق قبولاً وتم رفضها.
	١١	تم تطبيق النظام ثم تم التخلي عنه: تم في الشركة طرح فكرة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لتوزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات، ولاقت الفكرة قبولاً. ولكن لم تتم _ حتى الآن_ الموافقة على تنفيذه .
في مرحلة الإعداد والتحليل	١٢	معتمد: تمت في الشركة الموافقة على تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لتوزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات، وتم الإعداد له بتحليل الأنشطة والعمليات، غير أنه لم يوضع _ حتى الآن _ موضع التنفيذ.
	١٣	تمت الموافقة على تنفيذه: تمت في الشركة الموافقة على تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لتوزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات، ولا زالت _ حتى الآن _ الجهة المسؤولة عن التطبيق في مرحلة تجهيز البيانات وتحليل الأنشطة والعمليات.
	١٤	في مرحلة التحليل : تمت في الشركة الموافقة على تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لتوزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات، وتم الإعداد له بتحليل الأنشطة والعمليات ، إلاَ أن الإدارة العليا لم تعطي الموافقة النهائية على بدء تطبيق النظام.
التطبيق	١٥	حصل على القبول: وافقت الشركة على تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لتوزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات، وتمت عملية التطبيق بشكل كامل ، غير أنه لم يتم _ حتى الآن _ الاستفادة من البيانات والمعلومات التي يوفرها.
	١٦	مستخدم إلى حد ما: تطبق الشركة مند فترة نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في توزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات،وهي تستفيد بشكل كامل من البيانات والمعلومات التي يوفرها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات والتسعير.
	١٧	مستخدم بشكل شامل : تطبق الشركة منذ فترة نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في توزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات، وهي تستفيد بشكل كامل من البيانات والمعلومات التي يوفرها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات والتسعير، وهو موضع تحديث مستمر بغرض زيادة الاستفادة من تطبيقه.

يمكن وصف إجابات أفراد عينة الدراسة فيما يتعلق بمدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية وذلك من خلال استعراض التكرارات والنسب المئوية لهذه الإجابات في الجدول التالي:

الجدول رقم (٣-٦) التكرارات والنسب المئوية لمدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC

مدى التطبيق	التكرار	النسبة	العبارات
شركات غير مطبقه لنظام ABC	١٧	%٣٧	٩- ١٠- ١١
شركات في مرحلة تحليل نظام ABC	٦	%١٣	١٢- ١٣- ١٤
شركات مطبقه لنظام ABC	٢٣	%٥٠	١٥- ١٦ - ١٧
المجموع	٤٦	%١٠٠	

يشير الجدول السابق إلى أن نسبة الشركات التي تطبق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بلغت (٥٠%) حيث بلغ عدد هذه الشركات ٢٣ شركة. ويليها الشركات غير المطبقة لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة حيث بلغ عددها ١٧ شركة وبنسبة بلغت (٣٧%) أما بالنسبة للشركات التي لازالت في مرحلة الإعداد والتحليل لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة فبلغت ٦ شركات وبنسبة (١٣%) .

حيث يبين الملحق رقم (٤) قائمة بأسماء الشركات المطبقة لنظام ABC والشركات غير المطبقة للنظام والشركات التي لازالت في مرحلة تحليل النظام.

٣-٧-٢ وصف الإجابات المتعلقة بالفرضية الأولى :

(اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في تخفيض تكاليف المنتجات) وتشمل الفقرات من (١٨-٤١) يمكن وصف إجابات أفراد العينة فيما يتعلق بالفرضية الأولى من خلال استعراض المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لهذه الإجابات كما في الجدول رقم (٣-٧) حيث تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف إجابات العينة والمتمثلة بالشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المطبقة والتي لازالت في مرحلة التحليل لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC .

الجدول رقم (٣-٧) الوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات المتعلقة بأثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في تخفيض تكاليف المنتجات

الرقم	العبـــــــــــــاره	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
١٨	في ظل التقدم التكنولوجي و المكننة (الأتمتة)، يساهم تطبيق نظام ABC في تخفيض تكاليف المنتجات.	٣,٨٦٣٦	٠,٦٦٧٩٠
١٩	في ظل تعدد و تنوع الأنشطة المساندة يساعد نظام ABC في تخفيض تكاليف المنتجات.	٣,٨٦٣٦	٠,٦٣٢١٢
٢٠	تشكل التكاليف الصناعية غير المباشرة (الإضافية) جزءاً مهماً من تكلفة المنتجات الصناعية المقدمة للعملاء.	٤,١٣٦٤	٠,٦٣٢١٢
٢١	يساهم تطبيق نظام ABC في التعرف على الأنشطة الموجودة في الشركة ومحاولة الحد من تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة.	٤,١٨١٨	٠,٥٤٠١٤
٢٢	الاستدلال بمفهوم العلاقة السببية بين عناصر التكاليف غير المباشرة للمنتجات الصناعية والأنشطة المسببة لها يؤدي إلى الاستغناء عن الأنشطة التي لاتضيف قيمة.	٣,٦٥٩١	٠,٧٤٥٣٢
٢٣	يساعد تطبيق نظام ABC الإدارة العليا على اتخاذ قرارات سليمة بخصوص تشكيلة المنتجات.	٤,٣٦٣٦	٠,٦١٣٤٥
٢٤	إن وجود أنظمة محاسبية (مالية وإدارية) وتطبيق نظام ABC يعملان على تحديد تكلفة المنتج وبالتالي المساهمة في تخفيضها.	٤,٣٤٠٩	٠,٥٢٥٧٦
٢٥	إن كلاً من الإدارة العليا والجهاز المالي والإداري يعتبرون بأن نظام ABC يساهم بتخفيض التكاليف .	٤,٠٦٨٢	٠,٦٢٤٩٧
٢٦	يخشى بعض العاملين على وظائفهم من جراء تطبيق نظام ABC لمساهمته في تخفيض تكاليف العمالة المباشرة.	٣,٤٥٤٥	١,٠٦٦٥٠
٢٧	تحفيز العاملين في الشركة على تطبيق نظام ABC يساهم في زيادة القدرة على خفض تكاليف المنتجات.	٣,٩٧٧٣	٠,٤٥٦٩٢
٢٨	يعتبر نظام ABC نظاماً شاملاً وهاماً لتخفيض الوقت والجهد اللازمين للقيام بالنشاط.	٤,١٥٩١	٠,٤٧٩٤٩
٢٩	إن تقليل الوقت والجهد اللازمين للأنشطة يساعد في تخفيض التكاليف.	٤,٠٠٠٠	٠,٧٧٧٥٩
٣٠	يعتبر نظام ABC أسلوباً لتخفيض التكاليف من خلال فهم مسببات حدوث التكاليف والرقابة عليها.	٣,٨١٨٢	٠,٧٨٥٧١

٣١	يؤدي استخدام نظام ABC إلى تخفيض مدة دورة الإنتاج وبالتالي تخفيض التكاليف وتلبية احتياجات العملاء في الوقت المناسب.	٤,٠٦٨٢	٠,٦٦١١٤
٣٢	يهتم نظام ABC بالرقابة الشاملة على الجودة من خلال مراحل تصميم وإنتاج المنتجات مرورا بالتحقق من جودة المواد الأولية المشتراة ثم مراحل الإنتاج حتى شحن المنتج للعملاء حيث يتم تحفيز وحث الموردين على توريد المواد الأولية والأجزاء المشتراة وفقا للجودة المطلوبة.	٣,٦١٣٦	٠,٧٢٢٢٧
٣٣	إن اهتمام نظام ABC بالرقابة الشاملة على الجودة يقلل تكاليف فحص المواد الأولية والأجزاء المشتراه من قبل موردين موثوق بهم.	٣,٧٠٤٥	٠,٧٠١٤٨
٣٤	يساهم نظام ABC بتقليل تكلفة أوامر الشراء بفعالية بتقليل إجراءات استلام وفحص وتسجيل المشتريات.	٣,٥٠٠٠	٠,٨٢١٢٣
٣٥	يساعد نظام ABC في تخفيض عدد العاملين اللازمين لأداء وظيفة الشراء.	٤,١١٣٦	٠,٦١٨١٧
٣٦	إن تركيز نظام ABC على الأنشطة والأحداث التي تسبب في استخدام موارد الشركة يمكن أن يؤدي إلى الترشيد في إدارة كافة تكاليف الشركة.	٤,١٣٦٤	٠,٦٣٢١٢
٣٧	يوفر نظام ABC للشركة القدرة على تقسيم الأنشطة فيها إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لاتضيف قيمة.	٤,٣٦٣٦	٠,٥٣٢٢٦
٣٨	وجود مسببات أو موجهات تكلفة متعددة لتوزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات يؤدي إلى قياس دقيق لتكلفة المنتج.	٤,١١٣٦	٠,٤٩٢٥٤
٣٩	يوفر نظام ABC معلومات للإدارة تساعدها على تخطيط ورقابة التكاليف بشكل أفضل من خلال سلسلة القيمة بدءًا من البحوث والتطوير وانتهاء بخدمة المستهلك.	٤,١٣٦٤	٠,٥٩٤١٩
٤٠	يركز نظام ABC على تحليل قيمة الأنشطة مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف من خلال الاستغناء عن بعض تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة.	٤,٠٠٠٠	٠,٦٠٩٩٩
٤١	يساعد نظام ABC في إمكانية تخفيض التكلفة بشكل ملموس دون المساس بتقديم الخدمة، التوقيت أو الجودة.	٣,٧٠٤٥	٠,٦٣١٧٠
	المتوسط العام	٣,٩٧٢٥	٠,٢٨٨١١

نلاحظ من الجدول أعلاه أن اتجاهات عينة الدراسة إيجابية نحو الفقرات أعلاه وذلك لأن متوسطاتها الحسابية أكبر من متوسط أداة القياس (٣) ، كما تبين أن الفقرتين (٢٣، ٣٧) هما أكثر الفقرات موافقةً وذلك لأن الوسط الحسابي لكل منهما يبلغ (٤,٣٦٣٦) وبإنحراف معياري للفقرتين على التوالي مقداره (٠,٦١٣٤٥، ٠,٥٣٢٢٦) . بينما كانت الفقرة (٢٦) هي أقل الفقرات موافقة حيث أن وسطها الحسابي يبلغ (٣,٤٥٤٥) وبإنحراف معياري مقداره (١,٠٦٦٥٠) . كما أن المتوسط العام والبالغ (٣,٩٧٢٥) يعكس موافقة العينة على متغير تخفيض تكاليف المنتجات في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية .

٣-٧-٣ وصف الإجابات المتعلقة بالفرضية الثانية:

(أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في تقييم أسعار المنتجات) وتشمل الفقرات من (٤٢-٥٧) . حيث تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف إجابات العينة والمتمثلة بالشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المطبقة والتي لازالت في مرحلة التحليل لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC كما هو مبين في الجدول رقم (٣-٨).

الجدول رقم (٣-٨) الوسط الحسابي والانحراف المعياري للإجابات المتعلقة بأثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تقييم أسعار المنتجات

الرقم	العبـــــــــــارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
٤٢	إن وجود محركات أو مسببات تكلفة متعددة لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات الصناعية يساهم في تحديد أسعار المنتجات بشكل أكثر دقة وتفصيلاً.	٤,١٨١٨	٠,٦٥٦٧٣
٤٣	إن نجاح الشركة في تخفيض تكلفة المنتج يساهم في تحسين مركزه التنافسي وبالتالي إعادة تسعيره بصورة أفضل.	٤,٣٨٦٤	٠,٦٨٩٣٢
٤٤	تقييم أسعار المنتجات يتم بناءً على عوامل العرض والطلب وليس بناءاً على تكلفتها.	٣,٢٢٧٣	١,١١٧٨٠
٤٥	يساعد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في تسعير المنتجات بشكل أكثر دقة .	٤,٢٧٢٧	٠,٦٢٣٧٠
٤٦	تساهم البيانات و المعلومات التي يوفرها نظام ABC في تقييم أسعار المنتجات.	٤,١١٣٦	٠,٥٣٧٦٩
٤٧	يتم تحديد أسعار المنتجات عن طريق إضافة هامش MARK UP معين إلى تكلفة هذه المنتجات.	٤,٠٢٢٧	٠,٥٠٥٢٦
٤٨	يؤثر تطبيق نظام ABC على تحسين القدرة التنافسية من حيث التركيز على نوعية المنتج وجودته وبالتالي القدرة على إعادة تقييم أسعار المنتجات .	٣,٩٧٧٣	٠,٥٤٩٣٦
٤٩	يساعد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة المديرين على اتخاذ قرارات أفضل في مجال التسعير من خلال تزويدهم بمسببات التكلفة.	٤,٠٦٨٢	٠,٤٥٢٢٧
٥٠	يلعب نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة دوراً رئيساً في قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة وبالتالي تسعير المنتج بالسعر التنافسي.	٤,١٣٦٤	٠,٥٠٩٩٤
٥١	تستخدم المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في إعادة تسعير المنتجات.	٤,١٣٦٤	٠,٥٩٤١٩
٥٢	يساهم نظام ABC في معرفة المنتجات التي تحقق ربحاً من تلك التي تحقق خسارة.	٤,٣١٨٢	٠,٦٣٨٧٨
٥٣	إن تقييم أسعار المنتجات في الشركات الصناعية مبني على عوامل اقتصادية (العرض، الطلب، المنافسة) أكثر من تكلفة المنتج.	٣,٤٠٩١	١,٠٤١٤٣
٥٤	تطبيق نظام ABC يعطي الفرصة للتحسين المستمر للمنتجات القائمة وتطوير وإدخال منتجات جديدة بما ينسجم مع توقعات الزبائن الحاليين والمحتملين من حيث السعر .	٣,٨٤٠٩	٠,٥٦٨٢٨
٥٥	يمَكن نظام ABC الإدارة من فهم تكاليف الإنتاج ومعرفة مسبباتها وبالتالي القدرة على إعادة تقييم أسعار المنتجات.	٤,٠٠٠٠	٠,٤٨٢٢٤
٥٦	إن استخدام مسببات التكلفة غير المناسبة ينجم عنه خلل في تسعير المنتجات.	٤,٠٦٨٢	٠,٦٩٥٤٢
٥٧	إن الاختيار الصحيح والمناسب لمسببات التكلفة يساهم في تسعير المنتجات بشكل أكثر دقة ومعقولية .	٤,١٨١٨	٠,٥٨١٦١
	المتوسط العام	٤,٠٢١٣	٠,٢٥٤٣٠

نلاحظ أن اتجاهات العينة إيجابية نحو الفقرات أعلاه وذلك لأن متوسطاتها الحسابية أكبر من متوسط أداة القياس (٣) ، كما تبين أن الفقرة (٤٣) هي أكثر الفقرات موافقة بوسط حسابي يبلغ (٤,٣٨٦٤) وبإنحراف معياري مقداره (٠,٦٨٩٣٢) . بينما كانت الفقرة (٤٤) هي أقل الفقرات موافقة بوسط حسابي يبلغ(٣,٢٢٧٣) وبإنحراف معياري مقداره (١,١١٧٨٠) . كما يشير المتوسط العام البالغ (٤,٠٢١٣) موافقة العينة على متغير تقييم أسعار المنتجات في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية .

٣-٧-٤ وصف الإجابات المتعلقة بالفرضية الثالثة:

(لايوجد فروق جوهرية في مستوى تطبيق نظام تكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تبعاً لاختلاف أسواق بيع المنتجات في الشركة) وتشمل الفقرة رقم (٥) . حيث تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف إجابات العينة والمتمثلة بالشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية عينة الدراسة .

الجدول رقم (٣-٩) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف الإجابات المتعلقة بالفرضية الثالثة:

مدى التطبيق	العينه	أسواق بيع المنتجات	
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الشركات المطبقة لنظام ABC	٢٣	٢,٤٧٠٦	٠,٨٩٥٦٢
الشركات غير المطبقة لنظام ABC	١٧	٢,٦٠٠٠	٠,٨١٦٥٠
الشركات في مرحلة تحليل نظام ABC	٦	٣,٠٠٠٠	٠,٠٠٠٠
المجموع / المتوسط العام	٤٦	٢,٥٨٨٢	٠,٨١٤٧٠

يتضح من الجدول رقم (٣-٩) إن أعلى المتوسطات الحسابية لمرحلة تحليل نظام ABC فيما يخص أسواق بيع المنتجات حيث بلغ الوسط الحسابي (٣) ، وبلغ الوسط الحسابي للشركات المطبقة لنظامABC (٢,٤٧٠٦) وهو أقل المتوسطات الحسابية وبإنحراف معياري مقداره

(٠,٨٩٥٦٢) . قد يشير هذا إلى عدم وجود فروقات في مستوى تطبيق نظام ABC تبعاً لاختلاف أسواق بيع المنتجات وسيتم اختبار هذه الفرضية لاحقاً.

٣-٧-٥ وصف الإجابات المتعلقة بالفرضية الرابعة:

(لايوجد فروق جوهرية في مستوى تطبيق نظام تكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تبعاً لاختلاف عدد العاملين في الشركة) وتشمل الفقرة رقم (٦) . حيث تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف إجابات العينة والمتمثلة بالشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية عينة الدراسة .

الجدول رقم (٣-١٠) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف الإجابات المتعلقة بالفرضية الرابعة:

مدى التطبيق	العينة		
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الشركات المطبقة لنظام ABC	٢٣	٥٥٦,٣٣٣	٩٧٤,٨٢٠١٧
الشركات غير المطبقة لنظام ABC	١٧	١٧٠,٠٠٠	١٧٥,٤٩٦٩٦
الشركات في مرحلة تحليل نظام ABC	٦	٢٠٣,٨٨٨٩	١٤٤,٥٨٥١٣
المجموع / المتوسط العام	٤٦	٣٧٠,٨٣٠٨	٧٢٤,٢٢٠٠٠

يلاحظ من الجدول السابق أن أعلى وسط حسابي في الشركات المطبقة لنظام ABC، بينما كان أقل المتوسطات الحسابية في الشركات غير المطبقة للنظام. قد يدل ذلك على زيادة عدد العاملين في الشركات المطبقة للنظام مقارنة مع عدد العاملين في الشركات غير المطبقة لنظام ABC والشركات التي مازالت في مراحل تحليل النظام، سيتم معرفة دلالة ذلك من خلال اختبار الفرضية في المبحث اللاحق.

٣-٧-٦ وصف الإجابات المتعلقة بالفرضية الخامسة:

(لايوجد فروق جوهرية في مستوى تطبيق نظام تكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تبعاً لاختلاف عدد المنتجات في الشركة) وتشمل الفقرة رقم (٧) . حيث تم استخراج الوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف إجابات العينة والمتمثلة بالشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية عينة الدراسة .

الجدول رقم (٣-١١) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لوصف الإجابات المتعلقة بالفرضية الخامسة:

مدى التطبيق	العينة	عدد منتجات الشركة	
		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الشركات المطبقة لنظام ABC	٢٣	٣,٣١١٨	١,٢٦٤١٤
الشركات غير المطبقة لنظام ABC	١٧	٢,٤٠٠٠	١,٤١٤٢١
الشركات في مرحلة تحليل نظام ABC	٦	٣,١١١١	١,٣٦٤٢٣
المجموع / المتوسط العام	٤٦	٢,٧٥٠٠	١,٣٤٢٤٧

يتبين من خلال الجدول رقم (٣-١١) أن أعلى المتوسطات الحسابية فيما يتعلق بعدد منتجات الشركة يخص الشركات التي تطبق نظام ABC حيث بلغ الوسط الحسابي (٣,٣١١٨) وبلغ أقل وسط حسابي للشركات غير المطبقة للنظام (٢,٤) وبإنحراف معياري مقداره (١,٤١٤٢١) . قد يشير ذلك إلى عدم وجود فروقات في مستوى التطبيق تبعاً لاختلاف عدد منتجات الشركة . سيتم إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي كما في الجدول (٣-١٦).

المبحث الثاني

اختبار الفرضيات والنتائج والتوصيات

٣-٨ المقدمة:

سوف يتم في هذا المبحث اختبار الفرضيات التي وضعها الباحث لدراسته ، حيث تم الاستعانة بالرزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS في تحليل بيانات الدراسة حيث تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية في اختبار فرضيات الدراسة ، تم استخدام اختبار (T) للعينة الواحدة One –Sample T-Test لاختبار الفرضية الأولى والثانية لقياس أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في تخفيض تكاليف المنتجات وتقييم أسعارها .

وأيضا تم استخدام أسلوب تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA لاختبار الفرضية الثالثة والرابعة والخامسة لقياس مدى وجود فروق جوهرية ذات دلالة إحصائية بين مستوى تطبيق أو تبني نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تبعاً لاختلاف مايلي: (أسواق بيع منتجات الشركة ، عدد العاملين في الشركة ، عدد منتجات الشركة).

٣-٩ اختبار الفرضيات

٣-٩-١ اختبار الفرضية الأولى:

HO1: لايوجد تأثير لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في تخفيض تكاليف المنتجات.

لاختبار هذه الفرضية استخدم الباحث اختبار T للعينة الواحدة عند مستوى دلاله (٠,٠٥) ، ويوضح الجدول رقم (٣-١٢) التالي نتائج تحليل اختبار هذه الفرضية :

الجدول رقم (٣-١٢) نتائج اختبار T للعينة الواحدة للفرضية الأولى

T المحسوبة	T الجدولية	SIG	نتيجة الفرضية العدمية
٢٢,٣٩١	٢,٠١٦٧	٠,٠٠	رفض

لقد تم استخدام اختبار One-Sample T- Test وتبين من خلال مطالعة نتائج هذا الاختبار في الجدول السابق إن قيمة T المحسوبة (٢٢,٣٩١) اكبر من قيمتها الجدولية وبما أن قاعدة القرار هي : قبول الفرضية العدمية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة اقل من القيمة الجدولية ، ورفض الفرضية العدمية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة اكبر من القيمة الجدولية ، أو إذا كانت SIG ≤ ٠,٠٥ فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho) أو نقبلها إذا كانت SIG > ٠,٠٥ بالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho) ونقبل الفرضية البديلة (Ha) وهذا يعني انه يوجد تأثير لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في تخفيض تكاليف المنتجات.

٣-٩-٢ اختبار الفرضية الثانية:

HO2 : لايوجد تأثير لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية على تقييم أسعار المنتجات

لاختبار هذه الفرضية تم استخدم اختبار T للعينة الواحدة عند مستوى دلاله (٠,٠٥) ، ويوضح الجدول رقم (٣-١٣) التالي نتائج تحليل اختبار هذه الفرضية:

الجدول رقم (٣-١٣) نتائج اختبار T للعينة الواحدة للفرضية الثانية

T المحسوبة	T الجدولية	SIG	نتيجة الفرضية العدمية
٢٦,٦٤	٢,٠١٦٧	٠,٠٠	رفض

لقد تم استخدام اختبار One-Sample T- Test وتبين من خلال مطالعة نتائج هذا الاختبار في الجدول السابق إن قيمة T المحسوبة (٢٦,٦٤) اكبر من قيمتها الجدولية وبما أن قاعدة القرار هي : قبول الفرضية العدمية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة اقل من القيمة الجدولية ، ورفض الفرضية العدمية (Ho) إذا كانت القيمة المحسوبة اكبر من القيمة الجدولية ، أو إذا كانت SIG ≥ ٠,٠٥ فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho) أو نقبلها إذا كانت SIG > ٠,٠٥ بالتالي فإننا نرفض الفرضية العدمية (Ho) ونقبل الفرضية البديلة (Ha) وهذا يعني وجود تأثير لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في تقييم أسعار المنتجات.

٣-٩-٣ اختبار الفرضية الثالثة:

HO3 : لايوجد فروق جوهرية في مستوى تطبيق نظام تكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تبعاً لاختلاف أسواق بيع المنتجات في الشركة.

قام الباحث باختبار هذه الفرضية باستخدام تحليل التباين الأحادي وعند مستوى دلاله (٠,٠٥) ، ويوضح الجدول رقم (٣-١٤) التالي نتائج تحليل اختبار هذه الفرضية:

الجدول رقم (٣-١٤) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الثالثة :

مصدر التباين	مجموع المربعات	متوسط المربعات	درجات الحرية	قيمة Fالمحسوبة	مستوى الدلالة SIG
بين المجموعات	٢,٠٠	١,٠٠	٢	١,٥٣٠	٠,٢٢٤
داخل المجموعات	٤٢,٤٧١	٠,٦٥٣	٤٣	-	-
المجموع	٤٤,٤٧١		٤٥	-	-

تشير نتائج التحليل الإحصائي في الجدول (٣-١٤) إلى عدم وجود فروق جوهرية في مستوى تطبيق نظام تكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تبعاً لاختلاف أسواق بيع المنتجات في الشركة. باستخدام اختبار تحليل تباين الأحادي One Way ANOVA نجد أن قيمة Fالمحسوبة ليست ذات دلالة إحصائية بالنسبة للعلاقة بين تطبيق نظام تكاليف المبني على الأنشطة أسواق بيع المنتجات الشركة.وفي نفس الوقت فان مستوى الدلالة المستخرج اكبر من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة ، لذا يتعين قبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة ، والقول بعدم وجود فروق جوهرية في مستوى تطبيق نظام تكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تبعاً لاختلاف أسواق بيع المنتجات في الشركة.

٣-٩-٤ اختبار الفرضية الرابعة:

HO4 : لايوجد فروق جوهرية في مستوى تطبيق نظام تكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تبعاً لاختلاف عدد العاملين في الشركة.

قام الباحث باختبار هذه الفرضية باستخدام تحليل التباين الأحادي وعند مستوى دلاله (٠,٠٥) ، ويوضح الجدول رقم (٣-١٥) التالي نتائج تحليل اختبار هذه الفرضية:

الجدول رقم (٣-١٥) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الرابعة:

مصدر التباين	مجموع المربعات	متوسط المربعات	درجات الحرية	قيمة Fالمحسوبة	مستوى الدلالة SIG
بين المجموعات	٢٣١٤٠٥٤,٩١٦	٢,٥٦٣	٢	٢,٢٩٥	٠,١٠٩
داخل المجموعات	3.125e7	١,٧٧٩	٤٢	–	–
المجموع	3.357e7		٤٤	–	–

تشير نتائج التحليل الإحصائي في الجدول (٣-١٥) إلى عدم وجود فروق جوهرية في مستوى تطبيق نظام تكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تبعاً لاختلاف عدد العاملين في الشركة . باستخدام اختبار تحليل تباين الأحادي One Way ANOVA نجد أن قيمة F المحسوبة ليست ذات دلالة إحصائية بالنسبة للعلاقة بين تطبيق نظام تكاليف المبني على الأنشطة وعدد العاملين الشركة . وفي نفس الوقت فإن مستوى الدلالة المستخرج أكبر من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة ، لذا يتعين قبول الفرضية العدمية ورفض الفرضية البديلة ، والقول بعدم وجود فروق جوهرية في مستوى تطبيق نظام تكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تبعاً لاختلاف عدد العاملين في الشركة.

٣-٩-٥ اختبار الفرضية الخامسة:

HO5 : لايوجد فروق جوهرية في مستوى تطبيق نظام تكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تبعاً لاختلاف عدد المنتجات في الشركة.

قام الباحث باختبار هذه الفرضية باستخدام تحليل التباين الأحادي وعند مستوى دلاله (٠,٠٥) ، ويوضح الجدول رقم (٣-١٦) التالي نتائج تحليل اختبار هذه الفرضية:

الجدول رقم (٣-١٦) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الخامسة :

مصدر التباين	مجموع المربعات	متوسط المربعات	درجات الحرية	قيمة Fالمحسوبة	مستوى الدلالة SIG
بين المجموعات	٥,١٢٦	٢,٥٦٣	٢	١,٤٤١	٠,٠٣٤
داخل المجموعات	١١٥,٦٢٤	١,٧٧٩	٤٣	–	–
المجموع	١٢٠,٧٥٠		٤٥	–	–

تشير نتائج التحليل الإحصائي في الجدول (٣-١٦) إلى عدم وجود فروق جوهرية في مستوى تطبيق نظام تكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تبعاً لاختلاف عدد المنتجات في الشركة . باستخدام اختبار تحليل تباين الأحادي One Way ANOVA نجد أن قيمة F المحسوبة ذات دلالة إحصائية بالنسبة للعلاقة بين تطبيق نظام تكاليف المبني على الأنشطة وعدد منتجات الشركة . وفي نفس الوقت فان مستوى الدلالة المستخرج أقل من مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة ، لذا يتعين رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة ، والقول بوجود فروق جوهرية في مستوى تطبيق نظام تكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تبعاً لاختلاف عدد المنتجات في الشركة.

٣-١٠ النتائج والتوصيات

٣-١٠-١ النتائج

يمكن تلخيص أهم النتائج التي توصل إليها الباحث بما يلي:

١- أظهرت نتائج الدراسة بان هناك عدد من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تطبق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وعددها (٢٣) شركة وبنسبة (٥٠%) ، وان (١٧) شركة لاتطبق هذا النظام وبنسبة (٣٧%)، وهناك (٦) شركات لازالت في مراحل تحليل وإعداد النظام وبنسبة (١٣%) ، ومن وجهة نظر الباحث تعود أسباب تزايد تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة إلى رغبة الشركات في مواكبة التطور التكنولوجي الهائل وتعدد وتنوع المنتجات ، والحصول على معلومات أكثر دقة ووضوحا وتفصيلا عن تكاليف المنتجات ، وأيضا وجود أنظمة حاسوبية متطورة لإدارة أنظمة التكاليف ونظام التكاليف المبني على الأنشطة .

أما بالنسبة لعدم تطبيق بعض الشركات لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة فتعود أسبابه إلى قناعة إدارات هذه الشركات بأنظمة التكاليف المستخدمة لديهم ، وعدم الرغبة في التغيير .

٢- أظهرت الدراسة وجود أثر لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في تخفيض تكاليف المنتجات ، وتبين هذه الدراسة انه يمكن تخفيض تكاليف المنتجات من خلال تحليل سلسلة القيمة وتحليل الأنشطة والتعرف من خلاله على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج من التي لا تضيف قيمة ، والاستغناء أو تقليص الأنشطة عديمة الفائدة وجاءت هذه النتيجة متفقة مع نتائج دراسة أبو مغلي وIttner .

ويرى الباحث بان أسلوب تحليل سلسلة القيمة من أساليب التي يرتكز عليها التحليل الاستراتيجي في تخفيض التكاليف من خلال قيام هذا الأسلوب بتحليل الأنشطة وتقويم قدرتها على إضافة القيمة وتوفير المعلومات التي تساعد في الكشف عن أوجه القصور في أدائها ، وإعادة تصميم المنتج أو

تغيير المواد المستخدمة فيه أو إدخال تغييرات في أساليب الإنتاج أو تصحيح مسار الأنشطة ، ومن ثم إعادة صياغة وتشكيل سلسلة القيمة .

٣- أشارت الدراسة إلى وجود اثر ايجابي لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية في تقييم أسعار المنتجات .

ويمكن القول بان أسلوب تحليل مسببات التكلفة يتيح الفرصة لإدارة الشركة للكشف عن مدخل مهم لتخفيض التكاليف من خلال التأثير على العوامل المتسببة في حدوث التكلفة حيث يعد هذا الأسلوب وسيلة لتوفير المعلومات الملائمة عن مسببات التكلفة والعوامل المؤثرة فيها والأساليب المتبعة في أداء الأنشطة ، وتفيد هذه المعلومات في تطوير طريقة استخدام أو أداء الأنشطة ، والوصول إلى أفضل الوسائل العلمية ولممارستها بأقل تكلفة ممكنة وبالتالي القدرة على تقييم وتحديد أسعار المنتجات من خلال الاختيار الأمثل لمسببات التكلفة التي تقيس واقع وأسباب حدوث التكاليف لهذه المنتجات .

٤- أظهرت الدراسة أيضا عدم وجود فروق جوهرية بين مستوى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تبعا لاختلاف أسواق بيع المنتجات، عدد العاملين في الشركة . كما وأشارت الدراسة الى وجود فروق في مستوى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية تبعا لاختلاف عدد المنتجات ، حيث تمتاز الشركات المطبقة للنظام بتعدد وتنوع منتجاتها .

٣-١٠-٢ التوصيات

في ضوء ما توصلت إليه الدراسة من نتائج . يوصي الباحث بما يلي:

١- تبني وتطوير أنظمة تكاليف حديثة ملائمة مثل محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة التي تعمل على تطوير آلية العمل في الشركات الصناعية المساهمة العامة لما توفره من بيانات ومعلومات أكثر دقة وملائمة لاتخاذ القرارات بصورة أكثر كفاءة وفاعلية.

٢- ضرورة توفير الشركات للكوادر البشرية المدربة والمؤهلة ومن ذوي الخبرة والاختصاص والقدرة على تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بشكل فعال ، وتوفير التدريب اللازم لهم في هذا المجال لضمان التوصل إلى نتائج سليمة ودقيقة يمكن الاعتماد عليها لمواجهة المنافسة القوية في القطاع الصناعي لتحقيق أهدافها .

٣- يوصي الباحث بضرورة إقناع إدارات الشركات ومتخذي القرار فيها بمنفعة وجدوى نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وأثره في تحسين آلية استخدام الموارد المتاحة، وتدريب العاملين في هذا المجال لتطبيق هذا النظام.

٤- ضرورة القيام بإجراء دراسات أخرى مماثلة في الشركات الصناعية المساهمة العامة ، وذلك نظرا لارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة فيها وذلك لمساعدتهم على فهم العلاقة السببية بين تكاليف إنتاج المنتج وتقديم الخدمة للحفاظ على الموارد المتاحة قدر الإمكان .

٥- يوصي الباحث إدارات الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية غير المطبقة لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بضرورة القيام بإزالة كافة المعوقات والصعوبات التي تحول دون تطبيقه.

٦- ضرورة قيام الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المطبقة لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بتطوير أنظمتها بما ينعكس على الواقع الفعلي لأداء الشركة.

٧- يوصي الباحث بضرورة الاستعانة بخبراء ومستشارين مؤهلين ومتخصصين في مجال تصميم الأنظمة المحاسبية لإعداد وتطوير خططاً لبيان وشرح مفهوم نظام التكاليف المبني على الانشطة وأبعاد تطبيقه وإقناع الجميع بأهميته ودورهم في إنجاحه وتطويره .

٨- يوصي الباحث بدراسة أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسات والدوائر الحكومية الخدمية والصناعية .

٩- ضرورة قيام أقسام المحاسبة في الجامعات الأردنية بتدريس أنظمة محاسبة التكاليف وخاصة نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.

٣-١١ المصادر

أولاً – المصادر العربية:

أ. الكتب:

١. **أبو** حشيش ، خليل عواد ، (٢٠٠٥) ، "**المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية** ، دار وائل للنشر والتوزيع"، عمان – الأردن .

٢. أبو زيد ، كمال خليفة ، الدهراوي ، كمال الدين مصطفى ، (٢٠٠٧) ،"**دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف**" ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية.

٣. أبو نصار، محمد حسين، (٢٠٠٨)، " **محاسبة التكاليف** "، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر، عمان – الأردن.

٤ . أبو نصار، محمد حسين، (٢٠٠٥) " **المحاسبة الإدارية** "، الطبعة الثانية، معهد الدراسات المصرفية ، الأردن.

٥. التكريتي ، إسماعيل يحيى ، (٢٠٠٧) ، " **محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)** " الطبعة الأولى ، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان – الأردن .

٦. الجبالي ، محمود ، وقصي السامرائي ، (٢٠٠٢) ، " **محاسبة التكاليف** " ، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر، عمان – الأردن .

٧. الرجبي، "محمد تيسير" عبد الحكيم، (2009)، "**مبادئ محاسبة التكاليف**"، الطبعة الرابعة ، دار وائل للنشر، عمان – الأردن.

٨. الرجبي، محمد تيسير عبد الحكيم، (2007)، " **المحاسبة الإدارية** "، الطبعة الثالثة ، دار وائل للنشر، عمان – الأردن.

٩. الظاهر، أحمد حسن، (٢٠٠٨)، " **المحاسبة الإدارية** "، الطبعة الثانية ، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان– الأردن.

١٠. القباني ، ثناء علي ، (٢٠٠٦) ، "**مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية** " الدار الجامعية، الإسكندرية.

١١. المطارنة ، غسان فلاح ، (٢٠٠٧) ، " **مقدمة في محاسبة التكاليف**" ، دار وائل للنشر، عمان– الأردن.

١٢. عبد الحي ، عبد الله عبد العظيم هلال، (٢٠٠٢)، "**مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف**" ، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية.

١٣. عبد المسيح، مكرم ، (٢٠٠٧)، "**إدارة التكلفة الإستراتيجية مدخل معاصر**"، موسوعة محاسبة التكاليف، الكتاب الأول، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة – مصر.

١٤. عطية ، أحمد صلاح ، (٢٠٠٦)، " **محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية**" ، دار الجامعة، الإسكندرية.

١٥. كحالة ، جبرائيل جوزيف ، حنان ، رضوان حلوة ،(٢٠١٠) ،"**محاسبة التكاليف المعيارية** " ، الطبعة الرابعة ، دار الثقافة للنشر و التوزيع ، الأردن .

ب. الرسائل الجامعية:

١. أبو الهيجاء، خالد صبحي، (٢٠٠١)، " **نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية الأردنية** " رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، المفرق – الأردن.

٢. أبو مغلي ، أشرف عزمي مسعود ، (٢٠٠٨) ، " **أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية : دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة في محافظة العاصمة عمان** " رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، عمان– الأردن .

٣. الأحمد ، يوسف أحمد العبد الله ، (٢٠٠٥) ، "**مدخل استراتيجي لاستخدام نظام محاسبة تكاليف النشاط في تحليل ربحية العميل** "، دراسة تطبيقية في الجمهورية العربية السورية ، رسالة دكتوراه غير منشوره ، حلب – سوريا .

٤. السعدي، أزهار صالح محمد، (٢٠٠٨)، " **نظام التكاليف على أساس النشاط وعلاقته مع الإستراتيجية التنافسية للمنظمة: دراسة تطبيقية على شركة مصافي عدن** " **رسالة** ماجستير، جامعة عدن، عدن – اليمن.

٥. الغزاوي ، علي محمد احمد، (٢٠٠٣) ،" **دور هيكلة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة ABC في السياسات الإنتاجية وتحسين الربحية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة : دراسة ميدانية** " رسالة ماجستير ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا ، عمان– الأردن .

٦. جرادات ، منير محمد فلاح ، (٢٠٠٧) ،" **دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في رفع كفاءة محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية** " رسالة ماجستير ، جامعة آل البيت ، المفرق – الأردن .

٧. خليل ، لؤي صالح ، (٢٠٠٣) ،" **تطوير أنظمة التكاليف في الشركات الأردنية المساهمة العامة من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة : دراسة حالة** "، رسالة ماجستير غير منشوره ، جامعة اليرموك ، إربد– الأردن.

٨. عبدالغني ، عامر ياسين ، (٢٠٠٥) ، "**إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الأردني** " ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، عمان – الأردن .

٩. عبدالله ، مجيب الرحمن مصلح ،(٢٠٠٦) ، " **تطوير أداء الشركات الصناعية الأردنية عن طريق تطبيق نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة** "، رسالة ماجستير ، جامعة آل البيت ، المفرق – الأردن.

١٠. غنام ، غريب ، (٢٠٠٥) ،" **استخدام الأساليب الكمية في تطوير تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل مدخل تكلفة النشاط** " ، أطروحة دكتوراه غير منشورة ، جامعة قناة السويس ، جمهورية مصر العربية .

١١. هديب ، عمر محمد ، (٢٠٠٩) ،" **نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن ، وعلاقته بالأداء المالي _ التطبيق ونموذج مقترح للقياس** " أطروحة دكتوراه ، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ، عمان – الأردن.

ج. البحوث :

١. الملحم ، عدنان بن عبدا لله ، (٢٠٠٢)،" **نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) : دراسة تحليلية_وتطبيقية على الشركات الصناعية السعودية**" ، مجلة البحوث المحاسبية ، المجلد السادس ، العدد الثاني ، ص ٨٧-١١٤.

٢. بسيوني ، صلاح ، (٢٠٠٠) ، " **تقييم دور محاسبة التكاليف في تحديد الأسعار**" ، مجلة التكاليف، المجلد التاسع والعشرون ، العدد الثاني والثلاثون .

٣. حسين ، زينب احمد عزيز، (٢٠٠٤) ، " **تحقيق التكلفة من خلال التكامل بين مدخلي محاسبة تكاليف الأنشطة ومحاسبة نظرية القيود في ظل تقنيات الإنتاج الحديثة: دراسة نظرية تطبيقية**"، مجلة البحوث الإدارية، القاهرة – مصر، العدد الأول، ص ٩٧-١٢٢.

٤. خشارمه ، حسين ،(٢٠٠٢)، " **استخدام نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية الأردنية** "، مجلة دراسات العلوم الإدارية ، العدد التاسع والعشرون ، ص٢١٣-٤١٢.

٥. درغام ، ماهر موسى، (٢٠٠٧) ، " **مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات_الصناعية في قطاع غزة : دراسة ميدانية** "، سلسلة الدراسات الإنسانية ، مجلة الجامعة الإسلامية ، المجلد الخامس عشر ، العدد الثاني ، ص٦٧٩-٧٢٥ .

٦. ميدة ، إبراهيم ، (٢٠٠٥) ، " **نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) في مجال المسؤولية الاجتماعية** " ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد الحادي والعشرون ، العدد الرابع ، ص٢٧٥-٣١٣ .

د. النشرات والوثائق الرسمية :

١. دليل الشركات المساهمة العامة، بورصة عمان، لعام٢٠١٠.

٢. المحاسبة والمعرفة المتعلقة بالمحاسبة (٢)"، (٢٠٠٨)، المجمع العربي للمحاسبين القانونين، عمان– الأردن، دائرة المكتبة الوطنية.

٣. التقرير السنوي الصادر عن البنك المركزي ، ٢٠١٠ .

٤. بنك المعلومات الصناعي لعام ٢٠١٠ ، غرفة صناعة الأردن .

٥. قاموس الشركات الصناعية غرفة صناعة الأردن لعام ٢٠١٠ .

ثانياً- المصادر الأجنبية

Books:

١. Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., and Young S. M., (2008)," **Management Accounting**," 5th. ed., Upper Saddle River: New Jersey, Prentice Hall.

2. Blocher , E. , Chen , K. , Lin , T. , (2002) , " **Cost Management : A Strategic Emphasis** " , 2th ed , Mc Graw – Hill Companies , Inc .

3. Cokins, G., (2001), "**Activity – Based Cost Management**", New Mexico, John Wiley and Sons .

4. Drury, C., (2008)," **Management and Cost Accounting** "7 th .ed, UK, Cengage Learning.

5. Garrison, R., Noreen, E., Peter, B., (2008), "**Managerial Accounting**". 12th ed. The McGraw Hill Companies, Inc.

6. Garrison, R., Noreen, E. , (2008), "**Management Accounting** ." 9th ed. McGraw - Hill Companies, Inc.

٧. Hilton, R., M. Maher, F. Selto and B. Sainty,(2001)" **Cost Management: Strategies for Business Decisions**",1 ed. Toronto: McGraw-Hill Ryerson.

٨. Hilton, R., (2008),"**Managerial Accounting** ", 7th.ed .The McGraw Hill Companies, Inc.

٩. Horngren, C., Bhimani, A., Foster, G. , and Dater , S. .(2006), **Management and Cost Accounting**". 2 ed , Prentice Hall International New Jersey , Inc ,USA

10. Horngren, C., (2009), "**Introduction to Management Accounting** " 14th ed , Upper Saddle River, New Jersey, Prentice Hall.

١١. Horngren , C., Dater , S., Foster, G. , Rajan , M., Ittner,C. (2009), "**Cost Accounting : Managerial Emphasis** " , 13th ed , Upper Saddle River, New Jersey .

12. Jiambaloro, J., (2007), "**Managerial Accounting** ", Johen Wiley and Sons.

13. Raiborn, C. A., Kinney, M. R., (2008)، "**Cost Accounting Foundation and Innovations**", 7th ed, South-Western, Thomson learning.

14. Raiborn, C. A., Kinney, M. R., Kinsey, J. P، (2006)، "**Cost Accounting**", 6th ed, Thomson South-Western : Singapore, Thoumson.

15. Turney, P., (2005) ," **Common Cents , How to Succeed with Activity – Based Costing and Activity Cost Management** ". Revised ed , Mc Graw – Hill , New York , USA .

16. Sekaran , Uma., (2005) ,"**Research Methods For Business With Spss 13.0 Set**" , 4th ed, New York, John Wiley and Sons ,Hoboken , New Jersey.

17. Upchurch, A., (2005), "**Cost Accounting: Principles and Practice**", Practice Mcgraw Hall.

18. Upchurch, A., (2002), "**Cost Accounting** ", Prentice – Hall, Financial Times.

19. Weygandt,J.,Kieso,D.and Kimmel,P.,(2002),"**Managerial Accounting : Tools For Business Decision Making**",12th ed , Jhon Wiley And sons.

Periodicals :

1. Abdul Majid , J., (2008) ,"**Implementation of Activity Based Costing in Malaysia ,Case Study of Tow Companies**", Journal Asian Review of Accounting , Vol.16, No.1,pp.39-55.

2. Brown.d.A., Booth.p.and Giacobbe.f. (2004) "**Technological and Organizational Influences on Adopting of Activity-Based Costing In Australia**", Accounting And Finance.(44),pp329-356 .

3. Cooper ،R., Kaplan R.,(1988) ," **How Cost Accounting Distorts Product Costs**". Management Accounting,(US),Vol.69,No.10,pp.20-27.

4. Granof, M., Platt, D., Vaysman, I., (2000) "**Using Activity –Based Costing to Manage More Effectively** ", The Business of Government Forum , University of Texas At Austin, January, pp 1-31.

5. Ittner C., Lanen, W., and Larcker,D. , (2002) , " **The Association Between Activity Based Costing and Manufacturing Performance** " , Journal of Accounting Research , Vo1.40,No.3,June, pp.111-130.

6. Jim, G.,(2002), "**Activity Based Costing Implementation – Sun Life Insurance, A case Study** ", Focus Magazine, Issue,4.

7. Kaplan, R., (2005), "**Activity – Based Costing: Modified Approach"**, Boston, HBS, Press, pp296-299.

8.Kaplan, R., and Anderson, S., (2004), "**Time – Driven Activity – Based Costing**", Harvard Business Review,Vol.82.No.11.

9.Khadash, H., Nassar ,M.,(2010), "**The Implementation of Activity Based Costing and the Financial Performance of the Jordanian Industrial Shareholding Companies**",Afro-Asian J.Finance and Accounting, Vol.2,No.2,pp 135-153.

10. Needy, K. L., Nachtmann, H., Roztocki, N., Warner, R. C., and Bidanda, B., (2003)," **Implementing Activity Based Costing Systems In Small Manufacturing Firms: A Field Study**". Engineering Management Journal, (USA),Vol.15,No.1,pp 3-10.

11. Neumann, B. R., Gerlach , J. H ., Moldaure , E., Finch , M., and Olson , C. , (2004) , " **Cost Management Using ABC for IT Activitiesand Services** ",Management Accounting Quarterly , Vol.6,No.1, pp29-40.

12. Sapp, W.R., Crawford, D.M., and Rebischke, S., (2005) **"Activity – Based Information for Financial Institutions"**. Journal of Performance Management, May 1 .

13. Witherite , J., Kim,W. ,(2006), "**Implementing Activity-Based Costing in the Banking Industry: Benefits Include the Proper Costing of Transactions , The Ability to Trace Specific Costs to Bank Customers and the Ability to Measuer Customer and Product Profitability** " , Bank Accounting and Finance ,Highbeam business , April.

ثالثاً : المواقع الإلكترونية :

www.ssrn.com

www.jci.org.jo

www.sdc.com.jo

http://business,highbeam.com

http://proquest.umi.com

www.emeraldinsight.com

الملحق رقم (١) استبانة الدراسة

بسم الله الرحمن الرحيم

استبانه

جامعة العلوم التطبيقية الخاصة

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية

قسم المحاسبة

السادة/ شركة---------------------------- المحترمين

تحية طيبة وبعد ،،،

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان" **أثر تطبيق محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة في خفض التكاليف و تقييم الأسعار في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية**"وتحقيقاً لأهداف هذه الدراسة والتي هي جزء من متطلبات رسالة الماجستير فقد تم إعداد هذه الاستبانة.

أرجو تعاونكم وتفضلكم بالإجابة على أسئلة الاستبانة وإيلاءها اهتمامكم لإثراء هذا البحث من خلال الإجابة عليها بما يمكن الباحث من الحصول على البيانات الضرورية لتحقيق أهداف البحث والوصول إلى النتائج الحقيقية، علماً بأن إجاباتكم ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث

نايف محمد الرحامنه

الجزء الأول :
معلومات عامه
الرجاء الإجابة عن الأسئلة بوضع إشارة(X) في المربع الذي يمثل الإجابة لكل من العبارات التالية :-

١. المؤهل العلمي :-

☐ دبلوم ☐ بكالوريوس ☐ دبلوم عالي ☐ ماجستير

☐ أخرى حددها.............................

٢. المركز الوظيفي :-

☐ مدير مالي ☐ رئيس دائرة الحسابات ☐ رئيس قسم محاسبة التكاليف

☐ محاسب إداري ☐ أخرى حددها ....

٣. الشهادة المهنية :-

☐ محاسب قانوني أردني ☐ محاسب قانوني عربي ☐ CPA

☐ CMA ☐ لايوجد ....

٤. عدد سنوات الخبرة :-

☐ أقل من سنتين ☐ ٢-٥ سنوات ☐ ٦-٩ سنوات ☐ ١٠ سنوات فأكثر

5. أسواق بيع منتجات الشركة:

☐ أسواق داخلية ☐ أسواق خارجية ☐ أسواق مشتركة (داخلية و خارجية)

6. إجمالي عدد العاملين في الشركة ....

٧. عدد منتجات الشركة:

☐ أقل من ١٠منتجات ☐ ١٠-٥٠منتج ☐ ٥٠- ١٠٠ منتج ☐ ١٠٠منتج فأكثر

8. هل حصلت على دورات تدريبية حول استخدام أنظمة محاسبة التكاليف :-

☐ نعم ☐ لا

الجزء الثاني:

يرجى تحديد واحدة من الفقرات التسع المبينة تالياً بوضع علامة(X) إزاء الفقرة التي تمثل الوصف الحقيقي لوضع شركتكم الحالي من ناحية اعتمادكم أو تطبيقكم لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).

الرقم	العبارة	الإجابة
٩	**غير معتمد : لاتطبق الشركة نظام التكاليف المبني على الأنشطة ، و يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام وتحميلها على المنتجات بإحدى الطرق التقليدية .**	
١٠	**تم اعتماده ثم تم رفضه: تم في الشركة طرح فكرة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات ، إلاَ أن الفكرة لم تلق قبولاً وتم رفضها.**	
١١	**تم تطبيق النظام ثم تم التخلي عنه: تم في الشركة طرح فكرة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لتوزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات، ولاقت الفكرة قبولاً. ولكن لم تتم _ حتى الآن_ الموافقة على تنفيذه .**	
١٢	**معتمد: تمت في الشركة الموافقة على تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لتوزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات، وتم الإعداد له بتحليل الأنشطة والعمليات، غير أنه لم يوضع _ حتى الآن _ موضع التنفيذ.**	
١٣	**تمت الموافقة على تنفيذه: تمت في الشركة الموافقة على تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لتوزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات، ولا زالت _ حتى الآن _ الجهة المسؤولة عن التطبيق في مرحلة تجهيز البيانات وتحليل الأنشطة والعمليات.**	
١٤	**في مرحلة التحليل : تمت في الشركة الموافقة على تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لتوزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات، وتم الإعداد له بتحليل الأنشطة والعمليات ، إلاَ أن الإدارة العليا** لم تعطي الموافقة النهائية على بدء تطبيق النظام.	
١٥	**حصل على القبول: وافقت الشركة على تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لتوزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات، وتمت عملية التطبيق بشكل كامل ، غير أنه لم يتم _ حتى الآن _ الاستفادة من البيانات والمعلومات التي يوفرها.**	
١٦	**مستخدم إلى حد ما: تطبق الشركة مند فترة نظام التكاليف المبني على الأنشطة في توزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات،وهي تستفيد بشكل كامل من البيانات والمعلومات التي يوفرها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات والتسعير.**	
١٧	**مستخدم بشكل شامل : تطبق الشركة منذ فترة نظام التكاليف المبني على الأنشطة في توزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات، وهي تستفيد بشكل كامل من البيانات والمعلومات التي يوفرها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات والتسعير، وهو موضع تحديث مستمر بغرض زيادة الاستفادة من تطبيقه.**	

الجزء الثالث:

يرجى التكرم بقراءة العبارات التالية بدقة ثم التعبير عن رأيك فيها بوضع علامة(X) في المكان الذي يتفق مع رأيك.

الرقم	العبـــــــــــــارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
١٨	في ظل التقدم التكنولوجي و المكننة (الأتمتة)، يساهم تطبيق نظام ABC في تخفيض تكاليف المنتجات.					
١٩	في ظل تعدد و تنوع الأنشطة المساندة يساعد نظام ABC في تخفيض تكاليف المنتجات.					
٢٠	تشكل التكاليف الصناعية غير المباشرة (الإضافية) جزءاً مهماً من تكلفة المنتجات الصناعية المقدمة للعملاء.					
٢١	يساهم تطبيق نظام ABC في التعرف على الأنشطة الموجودة في الشركة ومحاولة الحد من تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة.					
٢٢	الاستدلال بمفهوم العلاقة السببية بين عناصر التكاليف غير المباشرة للمنتجات الصناعية والأنشطة المسببة لها يؤدي إلى الاستغناء عن الأنشطة التي لاتضيف قيمة.					
٢٣	يساعد تطبيق نظام ABC الإدارة العليا على اتخاذ قرارات سليمة بخصوص تشكيلة المنتجات.					
٢٤	إن وجود أنظمة محاسبية (مالية وإدارية) وتطبيق نظام ABC يعملان على تحديد تكلفة المنتج وبالتالي المساهمة في تخفيضها.					
٢٥	إن كلاً من الإدارة العليا والجهاز المالي والإداري يعتبرون بأن نظام ABC يساهم بتخفيض التكاليف .					
٢٦	يخشى بعض العاملين على وظائفهم من جراء تطبيق نظام ABC لمساهمته في تخفيض تكاليف العمالة المباشرة.					
٢٧	تحفيز العاملين في الشركة على تطبيق نظام ABC يساهم في زيادة القدرة على خفض تكاليف المنتجات.					
٢٨	يعتبر نظام ABC نظاماً شاملاً وهاماً لتخفيض الوقت والجهد اللازمين للقيام بالنشاط.					

الرقم	العبـــــــــــــــارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
٢٩	إن تقليل الوقت والجهد اللازمين للأنشطة يساعد في تخفيض التكاليف.					
٣٠	يعتبر نظام ABC أسلوياً لتخفيض التكاليف من خلال فهم مسببات حدوث التكاليف والرقابة عليها.					
٣١	يؤدي استخدام نظام ABC إلى تخفيض مدة دورة الإنتاج وبالتالي تخفيض التكاليف وتلبية احتياجات العملاء في الوقت المناسب.					
٣٢	يهتم نظام ABC بالرقابة الشاملة على الجودة من خلال مراحل تصميم وإنتاج المنتجات مرورا بالتحقق من جودة المواد الأولية المشتراة ثم مراحل الإنتاج حتى شحن المنتج للعملاء حيث يتم تحفيز وحث الموردين على توريد المواد الأولية والأجزاء المشتراة وفقا للجودة المطلوبة.					
٣٣	إن اهتمام نظام ABC بالرقابة الشاملة على الجودة يقلل تكاليف فحص المواد الأولية والأجزاء المشتراه من قبل موردين موثوق بهم.					
٣٤	يساهم نظام ABC بتقليل تكلفة أوامر الشراء بفعالية بتقليل إجراءات استلام وفحص وتسجيل المشتريات.					
٣٥	يساعد نظام ABC في تخفيض عدد العاملين اللازمين لأداء وظيفة الشراء.					
٣٦	إن تركيز نظام ABC على الأنشطة والأحداث التي تسبب في استخدام موارد الشركة يمكن أن يؤدي إلى الترشيد في إدارة كافة تكاليف الشركة.					
٣٧	يوفر نظام ABC للشركة القدرة على تقسيم الأنشطة فيها إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لاتضيف قيمة.					
٣٨	وجود مسببات أو موجهات تكلفة متعددة لتوزيع وتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات يؤدي إلى قياس دقيق لتكلفة المنتج.					

الرقم	العبـــــــــــــــارة	أوافق بشدة	أوافق	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
٣٩	يوفر نظام ABC معلومات للإدارة تساعدها على تخطيط ورقابة التكاليف بشكل أفضل من خلال سلسلة القيمة بدءًا من البحوث والتطوير وانتهاء بخدمة المستهلك.					
٤٠	يركز نظام ABC على تحليل قيمة الأنشطة مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف من خلال الاستغناء عن بعض تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة.					
٤١	يساعد نظام ABC في إمكانية تخفيض التكلفة بشكل ملموس دون المساس بتقديم الخدمة، التوقيت أو الجودة.					
٤٢	إن وجود محركات أو مسببات تكلفة متعددة لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات الصناعية يساهم في تحديد أسعار المنتجات بشكل أكثر دقة وتفصيلاً.					
٤٣	إن نجاح الشركة في تخفيض تكلفة المنتج يساهم في تحسين مركزه التنافسي وبالتالي إعادة تسعيره بصورة أفضل.					
٤٤	تقييم أسعار المنتجات يتم بناءً على عوامل العرض والطلب وليس بناءاً على تكلفتها.					
٤٥	يساعد نظام التكاليف المبني على الأنشطة في تسعير المنتجات بشكل أكثر دقة .					
٤٦	تساهم البيانات و المعلومات التي يوفرها نظام ABC في تقييم أسعار المنتجات.					
٤٧	يتم تحديد أسعار المنتجات عن طريق إضافة هامش MARK UP معين إلى تكلفة هذه المنتجات.					
٤٨	يؤثر تطبيق نظام ABC على تحسين القدرة التنافسية من حيث التركيز على نوعية المنتج وجودته وبالتالي القدرة على إعادة تقييم أسعار المنتجات .					
٤٩	يساعد نظام التكاليف المبني على الأنشطة المديرين على اتخاذ قرارات أفضل في مجال التسعير من خلال تزويدهم بمسببات التكلفة.					
٥٠	يلعب نظام التكاليف المبني على الأنشطة دوراً رئيساً في قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة وبالتالي تسعير المنتج بالسعر التنافسي.					

لا أوافق بشدة	لا أوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة	العبـــــــــــارة	الرقم
					تستخدم المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على الأنشطة في إعادة تسعير المنتجات.	٥١
					يساهم نظام ABC في معرفة المنتجات التي تحقق ربحاً من تلك التي تحقق خسارة.	٥٢
					إن تقييم أسعار المنتجات في الشركات الصناعية مبني على عوامل اقتصادية (العرض، الطلب، المنافسة) أكثر من تكلفة المنتج.	٥٣
					تطبيق نظام ABC يعطي الفرصة للتحسين المستمر للمنتجات القائمة وتطوير وإدخال منتجات جديدة بما ينسجم مع توقعات الزبائن الحاليين والمحتملين من حيث السعر .	٥٤
					يمَكن نظام ABC الإدارة من فهم تكاليف الإنتاج ومعرفة مسبباتها وبالتالي القدرة على إعادة تقييم أسعار المنتجات.	٥٥
					إن استخدام مسببات التكلفة غير المناسبة ينجم عنه خلل في تسعير المنتجات.	٥٦
					إن الاختيار الصحيح والمناسب لمسببات التكلفة يساهم في تسعير المنتجات بشكل أكثر دقة ومعقولية .	٥٧

الملحق رقم (٢) أسماء محكمي الاستبانة

المحكم	الجامعة
الدكتور خليل نمر	جامعة العلوم التطبيقية الخاصة
الدكتور محمد رضوان حلوة	جامعة عمان الأهلية
الدكتور علي العطار	جامعة العلوم التطبيقية الخاصة
الدكتورة سوزان عبد	جامعة العلوم التطبيقية الخاصة

الملحق رقم(٣) أسماء الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية حسب نشرة مركز إيداع الأوراق المالية لغاية ٢٠١٠/١٢/٣١ .

التسلسل	رقم الشركة	الرمز الحرفي	اسم الشركة
١	١٤١٠٠٢	JPPC	الأردنية لتجهيز وتسويق الدواجن ومنتجاتها
٢	١٤١٠٠٤	JODA	الألبان الأردنية
٣	١٤١٠٠٥	GENM	العامة للتعدين
٤	١٤١٠٠٦	AALU	العربية لصناعة الألمنيوم(ارال)
٥	١٤١٠٠٩	ICAG	الصناعية التجارية الزراعية (الإنتاج)
٦	١٤١٠١١	NAST	الوطنية لصناعة الصلب
٧	١٤١٠١٢	DADI	دار الدواء للتنمية والاستثمار
٨	١٤١٠١٤	JOWM	مصانع الاجواخ الأردنية
٩	١٤١٠١٥	JOCF	مصانع الخزف الأردنية
١٠	١٤١٠١٧	JOPC	مصانع الورق والكرتون الأردنية
١١	١٤١٠١٨	JOPH	مناجم الفوسفات الأردنية
١٢	١٤١٠١٩	JOPI	الأردنية لصناعة الأنابيب
١٣	١٤١٠٢٠	JOTN	الدباغة الأردنية
١٤	١٤١٠٢٣	APHC	المركز العربي للصناعات الدوائية والكيماوية
١٥	١٤١٠٢٤	AJFM	الجنوب لصناعة الفلاتر
١٦	١٤١٠٢٦	JOIC	الصناعات الكيماوية الأردنية
١٧	١٤١٠٢٦	UNIC	العالمية للصناعات الكيماوية
١٨	١٤١٠٢٩	GENI	الاستثمارات العامة
١٩	١٤١٠٣٢	INMJ	الصناعات والكبريت الأردنية (جيمكو)
٢٠	١٤١٠٣٨	WOOD	الأردنية للصناعات الخشبية

٢١	١٤١٠٣٩	WIRE	الوطنية لصناعة الكوابل والأسلاك الكهربائية
٢٢	١٤١٠٤٠	JOSL	السلفوكيماويات الأردنية
٢٣	١٤١٠٤٢	JOCM	مصانع الاسمنت الأردنية
٢٤	١٤١٠٤٣	APOT	البوتاس العربية
٢٥	١٤١٠٤٤	UCVO	القرية للصناعات الغذائية والزيوت النباتية
٢٦	١٤١٠٤٥	JOWL	الأردنية لصناعات الصوف الصخري
٢٧	١٤١٠٥٢	UMIC	العالمية الحديثة لصناعة الزيوت النباتية
٢٨	١٤١٠٥٤	NATC	الوطنية لصناعة الكلورين
٢٩	١٤١٠٥٥	JOIR	الموارد الصناعية الأردنية
٣٠	١٤١٠٥٩	JNNC	الشرق الأوسط للكابلات المتخصصة / مسك- الأردن
٣١	١٤١٠٦٠	AREN	الصناعات الهندسية العربية
٣٢	١٤١٠٦١	ELZA	الزي لصناعة الألبسة الجاهزة
٣٣	١٤١٠٦٣	NMCO	الوطنية للصناعات الهندسية المتعددة
٣٤	١٤١٠٦٥	RMCC	الباطون الجاهز والتوريدات الإنشائية
٣٥	١٤١٠٧٠	JOST	حديد الاردن
٣٦	١٤١٠٧٢	AEIN	العربية للصناعات الكهربائية
٣٧	١٤١٠٧٣	MPHA	الشرق الأوسط للصناعات الدوائية الكيماوية والمستلزمات الطبية
٣٨	١٤١٠٧٤	UTOB	مصانع الاتحاد لإنتاج التبغ والسجائر
٣٩	١٤١٠٧٧	IENG	رم علاء الدين للصناعات الهندسية
٤٠	١٤١٠٧٨	ICER	الدولية للصناعات الخزفية
٤١	١٤١٠٨١	PERL	اللؤلؤة لصناعة الورق الصحي
٤٢	١٤١٠٨٤	NATP	الوطنية للدواجن
٤٣	١٤١٠٨٦	INOH	المتكاملة للمشاريع المتعددة

٤٤	١٤١٠٩١	NATA	الوطنية لصناعة الألمنيوم
٤٥	١٤١٠٩٢	AIFF	المصانع العربية الدولية للأغذية والاستثمار
٤٦	١٤١٠٩٤	NADR	دار الغذاء
٤٧	١٤١٠٩٧	MECE	مجمع الشرق الأوسط للصناعات الهندسية والالكترونية والثقيلة
٤٨	١٤١٠٩٨	ASPMM	العربية لصناعة المواسير المعدنية
٤٩	١٤١١٠٠	EKPC	الإقبال للطباعة والتغليف
٥٠	١٤١١٠١	GEIN	العامة للصناعات الهندسية
٥١	١٤١١٠٣	NAPT	البترول الوطنية
٥٢	١٤١١٠٥	AMAN	أمانه للاستثمارات الزراعية والصناعية
٥٣	١٤١١١٠	UADI	الاتحاد للصناعات المتطورة
٥٤	١٤١١٣٠	JMAG	مغنيسيا الأردن
٥٥	١٤١١٤١	JVOI	مصانع الزيوت النباتية الأردنية
٥٦	١٤١١٧٠	SLCA	الدولية لصناعات السيليكا
٥٧	١٤١٢٠٢	–	الكندي للصناعات الدوائية
٥٨	١٤١٢٠٣	TRAV	الترافرتين
٥٩	١٤١٢٠٤	JPHM	الأردنية لإنتاج الأدوية
٦٠	١٤١٢٠٥	FNVO	الوطنية الأولى لصناعات وتكرير الزيوت النباتية
٦١	١٤١٢٠٦	AICG	عافية العالمية (الأردن)
٦٢	١٤١٢٠٨	AQRM	القدس للصناعات الخرسانية
٦٣	١٤١٢٠٩	MBED	العربية لصناعة المبيدات والأدوية البيطرية
٦٤	١٤١٢١٠	HPIC	الحياة للصناعات الدوائية
٦٥	١٤١٢١١	GLCI	العامة لصناعة وتسويق الخرسانة الخفيفة
٦٦	١٤١٢١٢	ARWU	اتحاد النساجون العرب

٦٧	١٤١٢١٣	CJCC	الألبسة الأردنية
٦٨	١٤١٢١٤	BLOK	أساس للصناعات الخرسانية
٦٩	١٤١٢١٥	UCIC	مصانع الكابلات المتحدة
٧٠	١٤١٢١٦	JOSE	الوطنية لإنتاج النفط والطاقة الكهربائية من الصخر الزيتي
٧١	١٤١٢١٧	IPCH	الصناعات البتروكيماوية الوسيطة
٧٢	١٤١٢١٩	PHIL	فلادلفيا لصناعة الأدوية
٧٣	١٤١٢٢٠	MANS	المتحدة لصناعة الحديد والصلب
٧٤	١٤١٢٢١	JMCO	رخام الأردن
٧٥	١٤١٢٢٢	–	سنيورة للصناعات الغذائية
٧٦	١٤١٢٢٣	–	سبا لسكب المعادن
٧٧	١٤٢٠٤١	JOPT	مصفاة البترول الأردنية

الملحق رقم (٤) أسماء الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المطبقة لنظام ABC والشركات غير المطبقة للنظام والشركات التي لازالت في مرحلة تحليل النظام.

الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المطبقة لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

رقم التسلسل	اسم الشركة	رقم التسلسل	اسم الشركة
٣	العامة للتعدين	٣٩	رم علاء الدين للصناعات الهندسية
٨	مصانع الاجواخ الأردنية	٤٤	الوطنية لصناعات الألمنيوم
٩	مصانع الخزف الأردنية	٤٥	المصانع العربية الدولية للأغذية والاستثمار
١١	مناجم الفوسفات الأردنية	٤٩	الإقبال للطباعة والتغليف
١٣	الدباغة الأردنية	٦٦	اتحاد النساجون العرب
١٥	الجنوب لصناعة الفلاتر	٦٧	الألبسة الأردنية
١٩	الصناعات والكبريت لأردنية(جيمكو)	٧١	الصناعات البتر وكيماوية الوسيطة
٢٠	الأردنية للصناعات الخشبية	٧٣	المتحدة لصناعة الحديد والصلب
٢١	الوطنية لصناعة الكوابل والأسلاك الكهربائية	٢٧	العالمية الحديثة لصناعة الزيوت النباتية
٢٣	مصانع الاسمنت الأردنية	٣٢	الزي لصناعة الألبسة الجاهزة
٢٤	البوتاس العربية	٣٨	مصانع الاتحاد لإنتاج التبغ والسجائر
٣٥	حديد الأردن	-	---------

الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية غير المطبقة لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

اسم الشركة	رقم التسلسل	اسم الشركة	رقم التسلسل
دار الغذاء	٤٦	العربية لصناعة الألمنيوم(ارال)	٤
العربية لصناعة المواسير المعدنية	٤٨	دار الدواء للتنمية والاستثمار	٧
مصانع الزيوت النباتية الأردنية	٥٥	مصانع الورق والكرتون الأردنية	١٠
الكندي للصناعات الدوائية	٥٧	الأردنية لصناعة الأنابيب	١٢
القدس للصناعات الخرسانية	٦٢	الصناعات الكيماوية الأردنية	١٦
أساس للصناعات الخرسانية	٦٨	القرية للصناعات الغذائية والزيوت النباتية	٢٥
فيلادلفيا لصناعة الأدوية	٧٢	المركز العربي للصناعات الدوائية والكيماوية	١٤
العربية للصناعات الكهربائية	٣٦	الصناعات الهندسية العربية	٣١
--------	-	الباطون الجاهز والتوريدات الإنشائية	٣٤

الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية التي لازالت في مرحلة تحليل نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة:

رقم التسلسل	اسم الشركة	رقم التسلسل	اسم الشركة
١	الأردنية لتجهيز وتسويق الدواجن ومنتجاتها	٦٠	الوطنية الأولى لصناعة وتكرير الزيوت النباتية
٣٧	الشرق الأوسط للصناعات الدوائية والكيماوية والمستلزمات الطبية	٥٩	الأردنية لإنتاج الأدوية
٦٤	الحياة للصناعات الدوائية	٧٠	الوطنية لإنتاج النفط والطاقة الكهربائية من الصخر الزيتي

الملحق رقم(٥) نتائج التحليل الاحصائيSPSS

Frequencies

Statistics

		المؤهل	المركز	الشهادة	الخبرة	دورات	اسواق	العاملين	منتجات	اجمالي
N	Valid	46	46	46	46	46	46	46	46	46
	Missing	0	0	0	0	0	0	0	0	0

Frequency Table

المؤهل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	5	10.9	10.9	10.9
	2.00	35	76.1	76.1	87.0
	3.00	2	4.3	4.3	91.3
	4.00	4	8.7	8.7	100.0
	Total	46	100.0	100.0	

المركز

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	17	37.0	37.0	37.0
	2.00	12	26.0	26.0	63.0
	3.00	7	15.2	15.2	78.2
	4.00	8	17.4	17.4	95.6
	5.00	2	4.4	4.4	100.0
	Total	46	100.0	100.0	

الشهادة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	12	26.0	26.0	26.0
	2.00	2	4.4	4.4	30.4
	3.00	7	15.2	15.2	45.6
	4.00	8	17.4	17.4	63.0
	5.00	17	37.0	37.0	100.0
	Total	46	100.0	100.0	

الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	2	4.4	4.4	4.4
	2.00	4	8.7	8.7	13.1
	3.00	15	32.6	32.6	45.7
	4.00	25	54.3	54.4	100.0
	Total	46	100.0	100.0	

اسواق

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	داخلية	10	21.7	21.7	21.7
	خارجية	2	4.4	4.4	26.1
	مشتركة	34	73.9	73.9	100.0
	Total	46	100.0	100.0	

العاملين

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulativ Percent
Valid	اقل من 50	7	15.2	15.2	15.2
	50-99	8	17.4	17.4	32.6
	100 فاكثر	31	67.4	67.4	100.0
	Total	46	100.0	100.0	

المنتجات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5	15	32.6	32.6	32.6
	10-50	5	10.9	10.9	43.5
	50-100	4	8.7	8.7	52.2
	100فأكثر	22	47.8	47.8	100.0
	Total	46	100.0	100.0	

دورات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	31	67.4	67.4	67.4
	2.00	15	32.6	32.6	100.0
	Total	46	100.0	100.0	

Frequencies

Statistics

H1

N	Valid	46
	Missing	0

H1

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1.00	17	37.0	37.0	37.0
	2.00	6	13.0	13.0	50.0
	3.00	23	50.0	50.0	100.0
	Total	46	100.0	100.0	

Reliability

****** Method 1 (space saver) will be used for this analysis ******

R E L I A B I L I T Y   A N A L Y S I S - S C A L E (A L P H A)

Reliability Coefficients

N of Cases = 46.0   N of Items = 40

Alpha = .8828

T-Test

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
H2	44	3.9725	.28811	.04343
H3	44	4.0213	.25430	.03834

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
H2	22.391	43	.000	.9725	.8849	1.0601
H3	26.640	43	.000	1.0213	.9440	1.0986

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q18	44	2.00	5.00	3.8636	.66790
Q19	44	2.00	5.00	3.8636	.63212
Q20	44	3.00	5.00	4.1364	.63212
Q21	44	3.00	5.00	4.1818	.54014
Q22	44	2.00	5.00	3.6591	.74532
Q23	44	3.00	5.00	4.3636	.61345
Q24	44	3.00	5.00	4.3409	.52576
Q25	44	2.00	5.00	4.0682	.62497
Q26	44	2.00	5.00	3.4545	1.06650
Q27	44	3.00	5.00	3.9773	.45692
Q28	44	3.00	5.00	4.1591	.47949
Q29	44	2.00	5.00	4.0000	.77759
Q30	44	3.00	5.00	4.1136	.49254
Q31	44	2.00	5.00	3.8182	.78571
Q32	44	2.00	5.00	4.0682	.66114
Q33	44	2.00	5.00	3.6136	.72227
Q34	44	2.00	5.00	3.7045	.70148
Q35	44	2.00	5.00	3.5000	.82123
Q36	44	2.00	5.00	4.1136	.61817
Q37	44	3.00	5.00	4.1364	.63212
Q38	44	3.00	5.00	4.3636	.53226
Q39	44	2.00	5.00	4.1364	.59419
Q40	44	3.00	5.00	4.0000	.60999
Q41	44	2.00	5.00	3.7045	.63170
H2	44	3.38	4.50	3.9725	.28811
Valid N (listwise)	44				

Descriptives

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Q42	44	2.00	5.00	4.1818	.65673
Q43	44	2.00	5.00	4.3864	.68932
Q44	44	1.00	5.00	3.2273	1.11780
Q45	44	3.00	5.00	4.2727	.62370
Q46	44	3.00	5.00	4.1136	.53769
Q47	44	3.00	5.00	4.0227	.50526
Q48	44	2.00	5.00	3.9773	.54936
Q49	44	3.00	5.00	4.0682	.45227
Q50	44	3.00	5.00	4.1364	.50994
Q51	44	2.00	5.00	4.1364	.59419
Q52	44	2.00	5.00	4.3182	.63878
Q53	44	2.00	5.00	3.4091	1.04143
Q54	44	2.00	5.00	3.8409	.56828
Q55	44	2.00	5.00	4.0000	.48224
Q56	44	2.00	5.00	4.0682	.69542
Q57	44	2.00	5.00	4.1818	.58161
H3	44	3.31	4.63	4.0213	.25430
Valid N (listwise)	44				

Report

		عدد العاملين	عدد المنتجات	أسواق المنتجات
التطبيق	الوسط الحسابي	556.3333	3.3118	2.4706
	العينة	23	23	23
	الانحراف المعياري	974.82017	1.26414	.89562
عدم التطبيق	الوسط الحسابي	170.0000	2.4000	2.6000
	العينة	17	17	17
	الانحراف المعياري	175.49696	1.41421	.81650
قيد التحليل	الوسط الحسابي	203.8889	3.1111	3.0000
	العينة	6	6	6
	الانحراف المعياري	144.58513	1.36423	.00000
المجموع	الوسط الحسابي	370.8308	2.7500	2.5882
	العينة	46	46	46
	الانحراف المعياري	724.22000	1.34247	.81470

ANOVA

		مجموع المربعات	درجات الحرية	متوسط المربعات	F	الدلالة
عدد العاملين	بين المجموعات	2314054.916	2	1157027.458	2.295	.109
	في المجموعات	3.125E7	43	504090.326		
	المجموع	3.357E7	45			
عدد المنتجات	بين المجموعات	5.126	2	2.563	1.441	0.034
	في المجموعات	115.624	42	1.779		
	المجموع	120.750	44			
أسواق المنتجات	بين المجموعات	2.000	2	1.000	1.530	.224
	في المجموعات	42.471	43	.653		
	المجموع	44.471	45			

Correlations

		case	workers	products	markets
case	Pearson Correlation	1	-.229	-.035	.199
	Sig. (2-tailed)		.067	.776	.104
	N	46	46	46	46
workers	Pearson Correlation	-.229	1	-.049	-.070
	Sig. (2-tailed)	.067		.695	.581
	N	46	46	46	46
products	Pearson Correlation	.035	-.049	1	.314**
	Sig. (2-tailed)	.776	.695		.009
	N	46	46	46	46
markets	Pearson Correlation	.199	-.070	.314**	1
	Sig. (2-tailed)	.104	.581	.009	
	N	46	46	46	46

**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Abstract

The purpose of this study was to identify the implementation of activity based costing system (ABC) in the Jordanian industrial corporations. It also aimed to examine the impact of ABC implementation on the cost reduction and prices evaluation in these corporations. Moreover, the study identified whether there were significant differences between the level of ABC implementation according to the different markets selling corporations products, the number of employees in corporations and the number of products.

In order to achieve the study objectives, the researcher developed a questionnaire which consists of fifty seven items to measure the study variables and dimensions. The study utilized SPSS to analyze the results of the study by calculating frequencies, percentages, arithmetic means, standard deviations, T-Test (One Sample T-Test) and analysis of variance (One Way ANOVA).

The results of the study indicated that ABC is implemented by twenty three industrial corporations forming (50%) of the study sample, while seventeen industrial corporations is not implementing ABC system forming (37%) of the study sample. Only six industrial corporations are still at the stage of preparation and analysis of ABC system forming (13%) of the study sample.

The findings indicated that there was a positive impact of ABC implementation on the cost reduction and prices evaluation in Jordanian industrial corporations. Results showed the absence of any significant difference in the ABC implementation according to the different markets selling corporations products, the number of employees in corporations and. The findings indicated that there was a positive significant difference in the ABC implementation according to the number of products.

In the light of these results the researcher recommended that Jordanian industrial corporations implement ABC to cope with economic and technological pressure resulting from hyper competitive environment. Additionally, efforts should be directed toward spreading the concept and the importance of ABC through training courses, scientific conferences and seminars among the executives and managers of functional of the Jordanian industrial corporations.

The Impact of Implementing Activity Based Costing on the Cost Reduction and Prices Evaluation in Jordanian Industrial Corporations: An Empirical Study

Prepared by:

Nayef Mohammad Al-Rahamneh

Supervised by:

Pro. Dr. Jubrael J.Kahaleh

This Dissertation is presented in Partial Fulfillment of the requirement of Master Degree in Accounting

Deanship of Scientific Research and Graduate Studies

Applied Science Private University

Amman-Jordan

November 2011